Министерство образования и науки Российской Федерации

НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)

Экономический факультет
Кафедра финансов и учета (ФиУ)

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ В ГЭК
Зав. каф. ФиУ
д-р эконом. наук, профессор
_____ А. А. Земцов
«16» 6 2016г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРИМЕРЕ ОАО «ДИНУР»

по основной образовательной программе подготовки бакалавров
направление подготовки
38.03.01 - Экономика

Червоняк Юлия Михайловна

Руководитель ВКР
доцент, канд. Эконом. наук
_____ Л. Л. Лычагина
подпись
«14» июня 2016 г.

Автор работы
студент группы № 09205
_____ Ю.М. Червоняк
подпись

Томск - 2016

16.06.16
(7.06.16)

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 3

1 Теоретические основы учета основных средств 5

1.1 Понятие сущность и классификация объектов основных средств 5

1.2 Оценка основных средств 9

1.3 Нормативное регулирование в области учета основных средств 13

2 Методика учета основных средств 15

2.1Методика бухгалтерского учета основных средств 15

2.1.1 Учет амортизации основных средств 15

2.1.2 Поступление основных средств 19

2.1.3 Выбытие основных средств 25

2.2 Методика налогового учета основных средств 33

2.2.1 Учет амортизации основных средств 33

2.2.2 Поступление основных средств 38

2.2.3 Выбытие основных средств 45

2.3 Сравнительный анализ учета основных средств по РСБУ и по МСФО 48

3. Особенности учета основных средств на примере ОАО «ДИНУР» 60

3.1Общая характеристика организации и анализ основных экономических показателей ОАО «ДИНУР» 60

3.2.Учет основных средств 70

3.3 Совершенствование учета основных средств 72

Заключение 82

Список использованной литературы 85

Приложение

ВВЕДЕНИЕ

Производственно-хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, большая роль здесь принадлежит основным средствам. Любая организация не может осуществлять свою деятельность без наличия основных средств. Состояние и использование основных средств – один из важнейших аспектов аналитической работы, так как именно они являются материальным воплощением научно-технического прогресса – главного фактора повышения эффективности производства. Объекты основных фондов составляют основу любого производства, в процессе которого создается продукция, оказываются услуги и выполняются работы. Основные средства занимают основной удельный вес в общей сумме основного капитала хозяйствующего субъекта. От их количества, стоимости, качественного состояния, эффективности использования во многом зависят конечные результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Актуальность исследования выражается в том, что в условиях рыночной экономики повышается роль учета и контроля за рациональным использованием всех ресурсов, в том числе и основных средств.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия; правильное исчисление и отражение в учете размеры отчислений, действующие на момент написания работы.

Целью бакалаврской работы является изучение теоретических и методологических основ учета бухгалтерского и налогового учета основных средств, разработка практических рекомендаций по совершенствованию данного раздела учета в аналогичной организации.

Для достижения поставленной цели следует решить следующие задачи:

- рассмотреть определение и классификацию основных средств в бухгалтерском и налоговом учете;
- рассмотреть виды оценок основных средств;
- изучить регулирование учета основных средств в Российской Федерации;
- изучить методику бухгалтерского учета основных средств;
- рассмотреть методику налогового учета;
- сравнить учет основных средств российских стандартов с международными стандартами финансовой отчетности;
- изучить ведение учета основных средств в ОАО «ДИНУР»;

– выявить проблемы по учету основных средств на предприятии и дать рекомендации по их решению.

Объектом исследования является предприятие ОАО «ДИНУР».

Предметом изучения является бухгалтерский и налоговый учет основных средств на примере ОАО «ДИНУР».

Для исследования были использованы следующие методы: сбор, обработка, классификация, сравнение, анализ информации, а также аналитический метод составления таблиц.

В работе предложены варианты решения проблем, выявленных в процессе изучения теоретических и методологических аспектов. Достижение цели, указанной в работе, позволит более эффективно и достоверно осуществлять учет основных средств в организации.

Структура бакалаврской работы состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы, включающего 63 источников.

В первой главе представлен теоретический материал, отражающий понятие, классификацию и особенности основных средств.

Во второй главе рассмотрена методика учета основных средств и сравнительный анализ российских стандартов и международных стандартов финансовой отчетности.

В заключительной части работы представлен бухгалтерский учет основных средств на примере ОАО «ДИНУР»,а также характеристика предприятия и совершенствование учета основных средств.

Информационной базой исследования послужили федеральные законы, постановления Правительства, приказы Минфина в области учета основных средств материалы научных публикаций и статей, практические материалы ОАО «ДИНУР», а также интернет-ресурсы российских источников.

1Теоретические основы учета основных средств

1.1 Понятие сущность и классификация объектов основных средств

Основные средства – это материально-вещественные ценности (средства труда), основные средства постоянно многократно участвуют в производственном процессе. Они не изменяют свою натурально-вещественную форму и переносят свою стоимость на готовую продукцию по частям по мере износа.

Существует несколько видов классификаций основные средств. В зависимости от этих видов и осуществляется их группировка. В бухгалтерском учете наиболее распространена группировка объектов основных средств по отраслевому признаку, видам и назначению, принадлежности пользователю и степени использования. К Главным критериям группировки основных средств по отраслям относится вид деятельности данной организации или ее подразделения. При этом классификационной единицей выступает вся совокупность средств, числящихся на балансе [15, с. 56]. На рис. 1 приведена классификация основных средств.

Классификация по видам в зависимости от натурально-вещественного состава и целей использования объектов является основой аналитического учета основных средств. При определении состава и группировки основных средств по видам (здания,машины, оборудование и другие) необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов, утвержденным постановлением государственного комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации от 26 декабря 1994 г. № 359. Дата введения 01.01.96 (в ред. Изменения 1/98, утв. Госстандартом РФ 14.04.98)

Группировки объектов в ОКОФ образованы в основном по признакам назначения, связанным с видами деятельности, осуществляемыми с использованием этих объектов и производимыми в результате этой деятельности продукцией и услугами [15, с. 76].

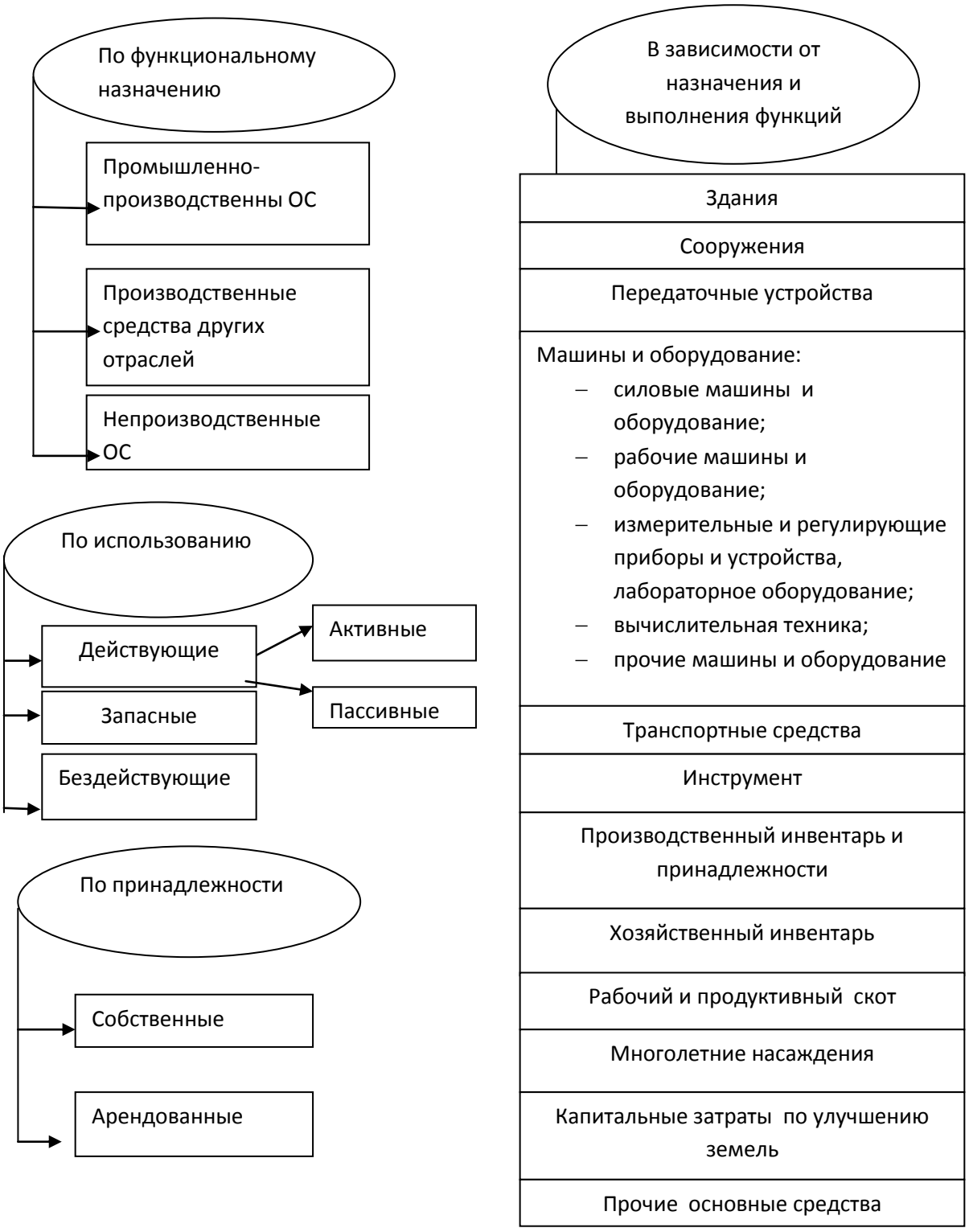


Рисунок 1 Классификация основных средств

По функциональному назначению основные средства подразделяются на промышленно-производственные, производственные средства других отраслей и непроизводственные.

Промышленно-производственные основные средства используются для осуществления деятельности предприятия по производству промышленной продукции в его основных и в вспомогательных цехах, заводоуправлении, лабораториях, складах и др.

К производственным основным средствам других отраслей относятся те из них, которые эксплуатируются в подразделениях предприятия, связанных с капитальным строительством, сельским и лесным хозяйством, торговлей и общественным питанием, материально-техническим снабжением и сбытом и др.

Непроизводственные основные средства включают объекты жилищного и коммунального хозяйства, бытового обслуживания населения, просвещения, науки, культуры, здравоохранения и др.

В зависимости от назначения и выполняемых функций основные средства подразделяются на следующие виды:

– здания – к ним относятся архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий для труда, отдыха, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей (производственные корпуса цехов, складов, лабораторий; гаражи, паровозные и вагонное депо; помещения, занятые трансформаторными, холодильными и другими установками; жилые дома, здания гостиниц, общежитий, домов быта и др.);[15, с. 59]

– сооружения – выполняют в процессе производства различные технические функции без изменения предметов труда (шахты, нефтяные и газовые скважины, дороги, мосты, плотины, железнодорожные подъездные пути, платформы, тоннели и др.);

– передаточные устройства – к ним относят устройства, при помощи которых производится передача на расстояние различных видов энергии, жидких и газообразных веществ (электросети, теплосети, телефонные сети, газопровод и др.);[15, с. 59]

– машины и оборудование, в том числе:

– силовые машины и оборудование, к которым относятся машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие разного рода энергию в механическую (паровые котлы, атомные реакторы, турбины, двигатели внутреннего сгорания, электрогенераторы, электромоторы, компрессоры и др.),

– рабочие машины и оборудование, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предметы труда для получения готового

продукта (станки, прессы, молоты, электропечи, подъемно-транспортные механизмы, комбайны и др.). Также к ним относятся объекты, непосредственно участвующие в технологическом процессе производства (например, доменные и мартеновские печи),

– измерительные и регулирующие приборы и устройства –это приборы и устройства для всякого рода измерений и для регулирования производственных процессов,

– лабораторное оборудование служит для испытания материалов, производства опытов и исследований в заводских и научно-исследовательских лабораториях,

– вычислительная техника предназначена для ускорения и автоматизации процессов, связанных с решением математических задач по заданным программам. ЭВМ применяются для получения экономической и научно-технической информации, комплексного управления сложными технологическими процессами и т.д.;[15, с. 59]

транспортные средства – к ним отнесен подвижной состав всех видов транспорта (электровозы, тепловозы, суда, автомобили, самолеты, трамваи и троллейбусы, производственный транспорт – автокары, электрокары и др.). Назначение этой группы основных средств – перемещение людей и грузов.

Инструмент – этот вид основных средств включает в себя режущие, ударные, уплотняющие орудия как ручного труда, так и потребляющие электроэнергию (краскопульты, гайковерты, электродрели и другие), а также различные приспособления для обработки материалов, производства монтажных работ и др.;[15, с. 59]

– производственный инвентарь и принадлежности – к ним относятся предметы, которые необходимы для выполнения производственных операций (рабочие столы, верстаки и тому подобное), а также инвентарная тара;

– хозяйственный инвентарь включает в себя мебель, средства оргтехники, множительные аппараты, предметы противопожарного назначения и др.

В состав основных средств включаются только законченные строительством здания, сооружения и передаточные устройства, установленное оборудование, законченные работы по достройке или дооборудованию, увеличивающие первоначальную стоимость соответствующих инвентарных объектов.[15, с. 60]

По использованию все основные средства предприятий подразделяются на действующие, запасные и бездействующие.

К числу действующих относятся все основные средства, используемые для производства продукции или выполнения работ промышленного характера. При этом действующие основные средства в свою очередь подразделяются на активные и пассивные.

Активными основными средствами считаются те, которые непосредственно воздействуют на продукт и определяют масштабы его производства. К ним относятся

машины, оборудование и транспортные средства, от количества, качества и степени использования которых в значительной мере зависит эффективность производственной деятельности организации.[15, с. 60]

Пассивными основными средствами считаются те, которые лишь создают необходимые условия для осуществления производственного процесса и обеспечивают его бесперебойность. К ним относятся производственные здания, сооружения, передаточные устройства и т.п.

Основные средства, находящиеся в цехах или на складах и предназначенные для замены машин, оборудования и приборов, выбывающих в связи с износом, капитальным ремонтом, аварией и по другим причинам, относят к запасным (резервным). К запасным основным средствам могут относиться лишь полные (комплектные) самостоятельные объекты. Отдельные детали машин, предназначенные для ремонта должны учитываться как запасные части в составе оборотных средств.

Оборудование, станки, приборы, инструменты, числящиеся в составе основных средств, но не используемые на предприятии в связи с их некомплектностью или излишние, относят к бездействующим основным средствам. К ним также относят основные средства, находящиеся на консервации.[15, с. 62]

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные.Приведенная группировка основных средств дополняется учетом их по местам использования или хранения. Данная группировка также важна в налоговом учете, поскольку налог на имущество платится в зависимости от места нахождения основных средств (в местные бюджеты города или района). Группировка основных средств дополняется учетом их по материально-ответственным лицам. В итоге бухгалтерский учет обеспечивает как экономическую группировку основных средств, так и контроль за их сохранностью и использованием [15, с. 63].

1.2 Оценка основных средств

Основные средства являются для организации одной из наиболее существенных статей финансовой отчетности. В связи с этим значимость оценки основных средств трудно переоценить: от того насколько объективно она определена, зависит достоверность финансовой отчетности организации [26, с. 262].

Объекты основных средств, поступающие в организацию, при принятии их к бухгалтерскому учету должны получить соответствующую оценку в денежном выражении.

Различают три вида оценки основных средств [19, с. 93]:

– первоначальную;

– восстановительную;

– остаточную.

В современной российской практике, во многом заимствованной из континентально-европейской школы учета, преобладает способ оценки по первоначальной стоимости [37, с. 79].

В бухгалтерском учете основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости. В соответствии с ПБУ 6/01 первоначальная стоимость складывается в момент поступления объекта в эксплуатацию.

Первоначальной стоимостью объекта основных средств, приобретенного за плату, признается сумма фактически произведенных организацией затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов [12].

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются [16, с. 187]:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), подрядчику, а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

– суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

– таможенные пошлины и таможенные сборы;

– невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, является их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством российской Федерации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету. При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистике, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения оценщиков.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнением обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Оценка объекта основных средств, стоимость которого выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость основных средств, отражаемая в бухгалтерском учете, также называется балансовой стоимостью.

В целях налогового учета первоначальная стоимость основных средств определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основные средство получено безвозмездно, как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии со ст. 170 НК РФ [2].

В соответствии с пунктом 2 статьи 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям [54].

Восстановительная стоимость – стоимость, используемая при реализации механизма переоценки основных средств. В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать объекты основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. Переоценка осуществляется организацией самостоятельно или путем привлечения экспертов.

Восстановительная стоимость основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок на дату вступления в силу главы 25 Налогового кодекса.

Также определяется остаточная стоимость основных средств, по которой основные средства отражаются в бухгалтерском учете.

Остаточная стоимость – это стоимость, по которой объект отражается в бухгалтерском балансе. Она исчисляется как разность между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации по объекту (или группе объектов) основных средств на определенную дату.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой амортизации, определенных в порядке, установленном абзацем пять п. 1 ст. 257 НК РФ.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после вступления в силу гл. 25 НК, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой, начисленной за период эксплуатации амортизации. Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по формуле [48, с. 186]:

$$S = S * (1 – 0,01 * k) n, \quad (1)$$

где: S – первоначальная (восстановительная) стоимость основного средства;

n – число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава это группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ;

k – норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

1.3 Нормативное регулирование в области учета основных средств

Свод правил бухгалтерского учета – это система нормативных документов, регулирующих организацию и ведение бухгалтерского учета основных средств, которые в зависимости от назначения и статуса можно разделить на четыре уровня (табл. 1).

Таблица 1 – Система нормативного регулирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации

Уровни	Нормативные документы
Первый уровень	1. Законодательный уровень (Федеральные законы, указы президента РФ и постановления Правительства РФ);
Второй уровень	2. Нормативный (Положения (стандарты) по бухгалтерскому учёту);
Третий уровень	3. Методический (Методические указания, рекомендации в области бухгалтерского учета);
Четвертый уровень	4. Организационный (стандарты экономического субъекта).

Например к первому уровню можно отнести . Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Закон определяет правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета (в том числе и основных средств), устанавливает требования, предъявляемые к составлению и представлению бухгалтерской отчетности, регулирует взаимоотношения по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в РФ.»[2]

Ко второму уровню относятся такие положения как Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 01.01.2013 г.). а также положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утвержденное приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. 01.01.2011 г.) и т.д.

К третьему уровню можно отнести методические указания. В Методических указаний под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные

активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Документы четвертого уровня разрабатываются предприятием и утверждаются руководителем организации. Они содержат, с учетом специфики условий хозяйствования, отраслевой принадлежности, структуры и размеров организации и других факторов, внутренние регламентирующие документы бухгалтерского учета организации, носящие обязательный характер для системы внутреннего регламентирования хозяйственной деятельности организации и формирующие учетную политику предприятия.

Согласно действующему законодательству организации на основе принципов и методов, закрепленных в нормативных актах по бухгалтерскому учету, исходя из вариантности методик формирования бухгалтерских данных, уровня автоматизации учета и прочих особенностей, самостоятельно (на базе единого Плана) разрабатывают рабочий план счетов экономического субъекта, утверждают документооборот, выбирают методы оценки имущества и т.д.

Название документов, их статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяет руководитель организации.

2 Методика учета основных средств

2.1 Методика бухгалтерского учета основных средств

2.1.1 Учет амортизации основных средств

Начисление амортизации оказывает воздействие на финансовый результат и на величину собственного капитала организации. Для постоянно действующих организаций, которые желают поддерживать свой уровень производственного потенциала в обозримом будущем, одним из более эффективным инструментом контроля за сохранностью и преумножением собственного капитала должна стать амортизационная политика. В данной связи возникает вопрос о разработке амортизационной политики, которая может в дальнейшем существенно обеспечить сохранность собственного капитала, а также наличие контроля за реинвестированием средств, источником которых являются накопленные амортизационные отчисления. Потребность в эффективной амортизационной и инвестиционной политике хозяйствующего субъекта определяет направления формирования и использования собственных финансовых источников, к которым относится и амортизация.

Амортизация играет большую роль в использовании основных средств. Это постепенный перенос стоимости основных средств в процессе их эксплуатации на стоимость готовой продукции, работ и их услуг. Амортизационные отчисления- денежное выражение размера амортизации основных средств, включаемого в себестоимость продукции, работ и услуг. Таким образом организация может возмещать свои затраты по использованию объектов основных средств.[40, с. 104]

Метод начисления амортизации организации устанавливают в зависимости от того, какая у них учетная политика.

У предприятия всегда должна быть достаточная сумма амортизации, чтобы в любой момент можно было приобрести новое основное средство, но только после признания невозможности или нецелесообразности эксплуатации действующего основного средства. А также достаточная сумма для строительства какого либо объекта.

Сумма износа за весь период эксплуатации объекта исчисляется на основании имеющихся в инвентарных карточках (книгах) данных о балансовой стоимости объекта, времени нахождения его в учреждении (по количеству календарных лет), не считая года передачи.

Согласно п. 18 ПБУ 6/01 начисление амортизации объектов основных средств может производится несколькими способами. Компания в праве сама выбрать один из этих способов:

– линейный способ;

– способ уменьшаемого остатка;

– способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

Использование одного из выше перечисленных способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств выполняется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в данную группу.[40, с. 105]

Для того, чтобы погасить стоимость объектов основных средств, необходимо определить годовую сумму амортизационных отчислений.

Таблица 2 – Способы начисления амортизации в БУ[40, с. 105]

Название метода	Описание	Расчет
Линейный метод	При линейном способе исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной соответственно сроку полезного использования этого объекта.	$A=ОС_0 * Н_а / 100\%$, где А – годовая сумма амортизации; $ОС_0$ – первоначальная стоимость, $Н_а$ – норма годовой амортизации, рассчитываемая как 1/ срок полезного использования *100%.
Способ уменьшаемого остатка	Для данного способа характерен расчет годовой суммы амортизационных отчислений исходя из остаточной стоимости на начало отчетного периода и нормы амортизации, определяемой на основании срока службы ОС и коэффициента, установленного в соответствии с учетной политикой организации, но не более чем 3.	А = Фост. · На · k / 100, где Фост – остаточная стоимость; На – норма амортизации объекта, которая рассчитывается по формуле: 1 / срок полезного использования ·100%; k – коэффициент ускорения, установленный в соответствии с законодательством РФ.

Окончание таблицы 2

Название метода	Описание	Расчет
Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	по сумме чисел лет срока полезного использования исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе сумма чисел лет срока полезного использования объекта.	A = F0 • Ht где Ht – норма амортизации, рассчитываемая как Ht = t / (1 + 2+ … + T), где T – срок полезного использования; t – число лет, оставшихся до истечения срока полезного использования
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (выполненных работ)	годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объёма продукции (работ) за весь срок полезного использования такого объекта.	A=F0 • Q / Q1, где Q – объем продукции в отчетном периоде, Q1 – предполагаемый объем за весь срок полезного Использования

Для того, чтобы принять объект основных средств к бухгалтерскому учету организация обязана определить срок полезного использования объекта основных средств.

Определение срока полезного использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

Ожидаемый физический износ, зависит от режима эксплуатации(количества смен)а также зависит от естественных условий и оказываемого влияния агрессивной среды и системы проведения ремонта основных средств;

Нормативно-правовых и иных ограничений применения этого объекта (например, срок аренды).

В случаях совершенствования (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции, а также модернизации, организацией пересматривается срок полезного использования по данному объекту.

Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, как правило, по дебету счетов учета затрат на производство(расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации.[40, с. 106]

Для учета амортизационных отчислений используют пассивный счет 02 «амортизация основных средств». Кредитовое сальдо счета 02 отражает.

– сумму начисленной амортизации по поступившим и действующим основным средствам;

– сумму возмещенной (накопленной) стоимости основных средств с момента вступления их в эксплуатацию до отчетного периода или до полного выбытия.

По дебету счета 02 отражается сумма амортизации, по основным средствам которые уже выбыли. Начисленная сумма амортизации относится к расходам на производство и продажу.

В таблице 3 отражается порядок бухгалтерского учета амортизации основных средств

Таблица 3 – Записи на счетах бухгалтерского учета амортизации основных средств[40, с.107]

Хозяйственные операции	Дебет	Кредит
Начисление амортизации собственных основных средств (включая безвозмездно полученные)	20,23,25,26,44	02
Начисление амортизации арендодателем по основным средствам, сданным в аренду на условиях возврата	91, субсчет 91-2	02
При выбытии основных средств:		
На сумму накопленной амортизации	02	01
На остаточную стоимость основных средств	99	01

Для того чтобы объект основных средств работал в постоянном рабочем состоянии его необходимо содержать, поддерживать техническое состояние объекта, а также его эксплуатационные свойства.

2.1.2 Поступление основных средств

Существует несколько способов отражения на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств. Эти способы формируются за счет двух обстоятельств:

1 способов поступления основных средств в организацию;

2 трактовки операций поступления основных средств как вложений во внеоборотные активы организации (иными словами, как капитальных вложений или долгосрочных инвестиций).

Наиболее распространены следующие способы поступления основных средств в организацию [15, с. 270]:

Основные средства могут поступать на предприятие в следующих случаях:

- приобретения за плату у других организаций;
- строительства хозяйственным способом или подрядным способом;
- получение о т других организаций и лиц в безвозмездное пользование;
- внесения учредителями в счет их вкладов в уставный капитал;
- получения в хозяйственное ведение или оперативное управление;
- взятие в аренду, в том числе с последующим выкупом;
- поступления по акту дарения;
- передачи в совместную деятельность и доверительное управление;
- передачи в обмен на другое имущество и другими способами, не противоречащими действующему законодательству.

Бухгалтерия ведет учет наличия и движения собственных основных средств на счете 01 «Основные средства». Основанием для бухгалтерский записей являются акты (формы № ОС-1, ОС-3), утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 27.01.2003 №7.

Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал, предусмотренного уставом, оформляется актом о приеме-передаче основных средств (форма ОС-1) в котором должно быть указаны все необходимые данные о передаваемом объекте.

Каждый метод поступления основных средств индивидуален по своему. У основных средств имеется свой источник поступления, а значит и персональная схема отражения на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 4 – Приобретение основных средств[48, с.85]

Способ приобретения объекта ОС	Содержание операции	Дебет	Кредит
Учет поступления ОС по договору купли-продажи	Расчеты с поставщиком за основные средства	60	51
	Поступление основных средств	08-4	60
	НДС по поступившим основным средствам	19-1	60
	Ввод в эксплуатацию основных средств	01	08-4
	НДС к вычету (возмещению) из бюджета	68/НДС	19-1
Учет поступления ОС по договору мены	Поступление основных средств	08-4	60
	НДС по поступившим основным средствам	19-1	60
	Ввод в эксплуатацию основных средств	01	08-4
	Отгружена продукция по договору мены	62	90-1
	Списание продукции, отгруженной по договору мены	90-2	43
	Начислен НДС бюджету за отгруженную Продукцию	90-3	68/НДС
	Взаимозачет обязательств	60	62
	НДС в зачет бюджету по основным средствам	68/НДС	19-1
Приобретение основных средств за счет целевого источника	Задолженность бюджета по целевым средствам	76	86
	Поступление денежных средств	51	76
	Поступление ОС	08-4	60
	НДС по поступившим основным средствам	19-1	60
	Оплата поставщику	60	51
	Списание целевого источника на доходы будущих периодов	86	98-1
	Списание НДС за счет источника финансирования	86	19-1

Окончание таблицы 4

Способ приобретения объекта ОС	Содержание операции	Дебет	Кредит
	Объект ОС введен в эксплуатацию	01	08-4
	После ввода в эксплуатацию объектов ОС с 1-го числа следующего месяца начисляется амортизация	20	02
	Одновременно на сумму амортизации отражаются прочие доходы	98-1	91-1
Безвозмездное получение основных средств	Поступление ОС	08-4	98-2
	Ввод в эксплуатацию ОС	01	08-4
	Начислена амортизация ОС	20	02
	Списание доходов будущих периодов по мере и в сумме амортизации на прочие доходы	98-2	91-1
Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал	Поступление ОС	08-4	75-1
	Ввод в эксплуатацию	01	08-4
	НДС, восстановленный бюджету передающей Стороной	19-1	83
	НДС в зачет бюджету по ОС	68/НДС	19-1

Приобретение по договору мены

В бухгалтерском учете при обмене товарами по договору мены отражаются продажа выбывающих материальных ценностей и оприходование материальных ценностей, поступивших в обмен на переданные.

В соответствии с пунктом 11 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, которая получена по договорам, предусматривает следующее исполнение обязательств не денежными средствами, а также признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием . Данная стоимость устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно предприятие может определить стоимость аналогичных ценностей.

В 31 главе «Мена» ГК РФ определены правовые основы договора мены.

Согласно по договору мены п.1 ст. 567 ГК РФ каждая сторона должна передать другой стороне в собственность основное средство, т.е. один товар в обмен на другой. Другими словами, объектом по договору мены может быть только товар. А значит работы и услуги объектом договора мены не являются.

В главе 30 ГК РФ прописаны правила о договоре купли-продажи, которые могут применяться к договору мены. Но только если эти правила не противоречат правилам главы 31 ГК РФ и существу мены

Согласно п. 2 ст. 567 ГК РФ главной особенностью договора мены является то, что каждая из сторон договора в отношении товара выступает продавцом. А следовательно этот товар продавец обязан передать, и покупатель в отношении товара, который он обязан принять уже в обмен.

Главным условием договора мены является тот момент перехода права собственности на товары. В ст. 223 ГК РФ есть общее правило, по которому говорится, что право собственности на товар по договору мены может возникать только с момента его передачи, если иное не прописано и не установлено договором или законом.

В ст. 570 ГК РФ регламентируется переход права собственности на обмениваемые товары, в соответствии с которой это право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, которые выступают в качестве покупателей по договору мены. В тоже время после того как было исполнено обязательство передать определенные товары обеими сторонами, если договором мены не предусмотрено иное.

Если в договоре мены не указаны особые условия, то тогда на основании ст. 568 ГК РФ товары, которые подлежат обмену предполагаются равноценными, а расходы на их передачу и принятие осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет определенные обязанности. [15, с. 123]

Если в условиях договора мены говорится о том, что обмениваемые товары признаются неравноценными, то сторона, которая обязана передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, обязана оплатить разницу в ценах непосредственно до или уже после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не учтен договором.

В таблице 4 представлены операции по приобретению объекта основных средств по договору мены:

Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Одним из способов поступления основных средств является внесение основных средств в качестве в уставный капитал. Такой способ поступления основных средств

используется когда вновь создается организация или когда предприятие увеличивает свой капитал.

Согласно ст.17 ФЗ РФ от 08.02.1998 года № 14-ФЗ (ред. от 29.12.2015))«Об обществах с ограниченной ответственностью» увеличение уставного капитала общества может допускаться только в том случае, если была произведена полная уплата, а также осуществляться может и за счет дополнительных вкладов участников общества.

В том случае, если основное средство вносится в счет вклада в уставный капитал акционерного общества, в соответствии с пунктом 3 статьи 34 Федерального закона от 26.12.1995 года № 208-ФЗ(ред. от 02.06.2016) «Об акционерных обществах» при оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости передаваемого основного средства должен привлекаться независимый оценщик [8]. Величина денежной оценки, произведенная учредителями акционерного общества и советом директоров, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Если основное средство вносится в счет вклада в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью, то согласно п. 2 ст. 15 № 14-ФЗ (ред. от 29.12.2015) «Об обществах с ограниченной ответственностью» денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал общества, вносимых участниками общества и принимаемыми в общество третьими лицами, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым единогласно.[8]

Если номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда, установленных законодательством на дату представления документов для государственной регистрации общества или соответствующих изменений в уставе общества, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Номинальная стоимость (увеличение номинальной стоимости) доли участника общества, оплачиваемой таким неденежным вкладом, не может превышать сумму оценки указанного вклада, определенную независимым оценщиком.

В случае внесения в уставный капитал общества неденежных вкладов участники общества и независимый оценщик в течение трех лет, с момента государственной регистрации общества, или соответствующих изменений в уставе общества, солидарно несут при недостаточности имущества общества субсидиарную ответственность по его обязательствам в размере завышения стоимости неденежных вкладов.

Уставом общества могут быть установлены виды имущества, которое не может быть вкладом в уставный капитал общества.

В соответствии с пунктом 9 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями, если законодательством Российской Федерации не предусмотрен иной порядок. Как правило, денежная оценка основных средств, согласованная учредителями, указана в учредительных документах.

В Плане счетов для обобщения информации о расчётах с учредителями организации по вкладам в её уставный капитал предназначен счёт 75 "Расчёты с учредителями", субсчёт "Расчёты по вкладам в уставный (складочный) капитал" [12].

По дебету счёта 75 отражается возникновение задолженности учредителей перед обществом по вкладам в уставный капитал, а по кредиту - сумма непогашенной задолженности, равная стоимости вкладов, фактически внесённых учредителями.

Получение вкладов от учредителей отражается по кредиту счёта 75 в корреспонденции с дебетом счёта 08

Безвозмездное получение основных средств

Организация может получить основные средства безвозмездно только в двух случаях. Эти случаи предусмотрены ГК РФ

Организация может получить основное средство по договору дарения. Согласно ст 572 ГК РФ в договоре дарения одна сторона (даритель),который безвозмездно дарит(передает) или просто обязуется передать основное средство другой стороне(одаряемому) в собственность либо имущественное право (требование) к себе либо к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом

Если даритель является юридическим лицом, а стоимость его дара больше пяти установленных в законе минимальных размеров оплаты труда, то тогда договор дарения должен быть составлен в письменном виде. Такая норма установлена в п. 2 ст. 574 ГК РФ.

Согласно п.3 ст. 574 ГК РФ договор дарения недвижимого имущества подлежит государственной регистрации.

Существуют и другие способы безвозмездного получения основных средств, такие как пожертвование. Согласно ст. 582 ГК РФ пожертвованием, дарение вещей признается в общеполезных целях. Обычно пожертвование делаются гражданам, больницам, детским домам(воспитательным учреждениям),музеям, каким либо фондам, научным учреждениям, а также социально-культурным учреждениям, образовательным учреждениям, религиозным организациям и т.д.Главным условиям пожертвования имущества юридическими лицами является, то чтобы данное имущество использовали по его назначению. Если наоборот юридическое лицо само приняло пожертвование, то оно должно использовать это

пожертвование в установленном определенном назначении и всегда должно вести обособленный учет всех операций, который он совершил с этим имуществом.

Если имущество, которое было, пожертвовано в организацию по каким-либо причинам не может использоваться организацией по назначению, то организация может использовать данное имущество по другому назначению, но только с согласия лица, который пожертвовал это имущество.

Первоначальной стоимостью основных средств, которые были получены организацией по договору дарения (безвозмездно), признаётся их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учёту в качестве вложений во внеоборотные активы [12]. Для того, чтобы определить текущую рыночную стоимость необходимо использовать данные о ценах на аналогичные основные средства. Данные о ценах основных средств можно получить в письменном виде от предприятий, которые их изготавливают, а также можно получить экспертные заключения (например, оценщиков)об отдельной стоимости объектов основных средств и т.д.

Активы, которые были получены предприятием безвозмездно, являются прочими доходами. Согласно плану счетов рыночная стоимость, безвозмездно полученных основных средств отражается по кредиту счёта 98 "Доходы будущих периодов", субсчёт "Безвозмездные поступления" в корреспонденции со счётом 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчёт "Приобретение отдельных объектов основных средств".

По мере признания в отчётном периоде прочих доходов, в предоставленном случае по мере начисления амортизации по безвозмездно полученному имуществу, в бухгалтерском учёте производится запись по дебету счёта 98, субсчёт "Безвозмездные поступления" и кредиту счёта 91 "Прочие доходы и расходы", субсчёт "Прочие доходы".

2.1.3. Выбытие основных средств

Выбытие объекта основного средства – это обычный естественный этап т.е завершения использования объекта основного средства в любой организации. В крупных организациях объекты основных средств могут выбывать огромным количеством в месяц. Поэтому в основном когда происходит выбытие основных средств в организации –это не вызывает особых проблем.[17, с. 119]

Списание объектов основных средств с бухгалтерского учета могут производится в результате:

1) выбытия объекта;

2) если объект длительно не использовался для производственных или управленческих нужд.

Выбытие объектов основных средств происходит в результате:

- продажи;
- прекращения использования вследствие физического или морального износа;
- ликвидации при аварии, стихийном бедствии, иной чрезвычайной ситуации;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены;
- передачи по договору дарения;
- передачи дочернему (зависимому) обществу;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи или порчи при инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции, модернизации;
- в иных случаях.

Списание объекта основных средств с бухгалтерского учета производится комиссионно. Руководитель приказом сам назначает комиссию. В состав комиссии обязаны входить такие должностные лица как (руководитель цеха(подразделения)главный инженер),а также главный бухгалтер (может быть заместитель бухгалтера),в основном это материально ответственные лица, представители надзорных органов (если конечно это установлено законодательством).

Комиссия должна составить акт на списание объекта основных средств унифицированной формы № ОС-4, № ОС-4а (для автотранспортных средств), № ОС-4б (для группы объектов основных средств).

В обязанность комиссии входит [15, с. 286]:

- осмотр объекта, который подлежит списанию;
- установление ряда причин для того, чтобы списать объект;
- выявление лиц, которые допустили ошибку и по их вине произошло преждевременное выбытие объекта;
- определение возможности использования отдельных узлов ,т.е использование деталей объекта, который уже списывается;
- осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов цветных и драгоценных металлов, для того, чтобы определить их количество и вес;
- составление акта на списание основных средств.

На основании акта на списание бухгалтерия делает в инвентарной карточке соответствующую отметку, которая показывает о выбытии основного средства. Срок хранении инвентарных карточек выбывших основных средств устанавливает руководитель предприятия, но в основном срок хранения должен быть не менее 5-ти лет.

Продажа объекта основных средств оформляется актом приема-передачи соответствующей формы (№ ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б). И уже на основании акта приема-передачи бухгалтерия может производить запись в инвентарной карточке о том, что произошла продажа основного средства. Данная инвентарная карточка прикрепляется к акту и хранится вместе с ним. Обычно в картотеке выбывших основных средств делают отметку о том, что была изъята инвентарная карточка (это также можно сделать на копии инвентарной карточки).

Для учета выбытия основных средств к балансовому счету 01 может открываться субсчет «Выбытие основных средств». На этом субсчете будет формироваться остаточная стоимость выбывающего основного средства, которая потом списывается в прочие расходы.»[16, с. 341]

Таблица 5 – Выбытие основного средства, находившегося в эксплуатации[16, с. 341]

Дебет		Кредит		Содержание проводки
счет	Субсчет	счет	субсчет	
01	Выбытие основных средств	01	Основные средства в эксплуатации	Списана первоначальная стоимость выбывающего основного средства
02	Амортизация основных средств, находящихся в эксплуатации	01	Выбытие основных средств	Списана сумма начисленной по выбывающему основному средству амортизации
91	Прочие расходы	01	Выбытие основных средств	Остаточная стоимость выбывшего основного средства списана в прочие расходы
91	Прочие расходы	23,60,70,69	В соответствии с рабочим планом счетов организации	Расходы, связанные с разборкой, ликвидацией, утилизацией основного средства

Окончание таблицы 5

Дебет		Кредит		Содержание проводки
счет	Субсчет	счет	субсчет	
10	1, 3, 5	91	Прочие доходы	Оприходованы по цене возможного использования агрегаты, топливо, другие материалы, полученные от выбытия основного средства.
10	6	91	Прочие доходы	Оприходованы по цене возможной реализации металлолом, утильсырье, полученные от выбытия основного средства

Когда продается основное средство выручка от реализации отражается в составе прочих доходов по цене, которая была согласована сторонами в договоре.

Таблица 6 – Продажа основных средств[16, с. 342]

Дебет	Кредит	Содержание проводки
62	91-1	Продажная стоимость основного средства (с учетом НДС)
91, субсчет «НДС»	68,субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»	Сумма начисленного НДС с продажной стоимости основного средства
91-2	01,субсчет «Выбытие основных средств»	Списана остаточная стоимость проданного основного средства

Передача основных средств по договорам мены

Передача объекта основных средств по договору мены осуществляются следующими записями

Таблица 7 – Передача основных средств по договору мены[16, с. 343]

Операции	Дебет	Кредит
1 Поступление имущества	10	60
2 НДС по поступившему имуществу	19/3	60

Окончание таблицы 7

Операции	Дебет	Кредит
3 Передача основных средств	62	91/1
4 Списание основных средств	01/Выб	01
5 Списание амортизации	02	01/Выб
6 Списание остаточной стоимости	91/2	01/Выб
7 Начисление НДС по переданным основным средствам	91/3	68/НДС
8 НДС в зачет бюджету	68	19/3
9 Взаимозачет обязательств	60	62
10 Финансовый результат	91/9 (99)	99 (91/9)

Безвозмездная передача основных средств

Согласно п.29 ПБУ 6/01 списанию с бухгалтерского учета подлежит стоимость объектов ОС, которые выбывают или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации. Выбытие объекта ОС имеет место и в случае его безвозмездной передачи.

Уменьшение экономических выгод предприятия в результате выбытия активов, в таком случае выбытия основных средств, в соответствии с пунктом 2 ПБУ 10/99 признается расходами организации [11].

До того момента, когда безвозмездная передача объекта основных средств, как правило, какое-то время эксплуатируется. Сумма накопленной за время эксплуатации объекта амортизации согласно Плану счетов при выбытии объекта ОС списывается в кредит счета 01 «Основные средства» (в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств»). По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость ОС списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».[11]

В таблице 8 изложены операции по безвозмездной передаче основного средства

Таблица 8 – Безвозмездная передача основных средств [16, с. 344]

Операции	Дебет	Кредит
1 Списание основных средств	01/Выб	01
2 Начисленный НДС бюджету	91/3	68/НДС

Окончание таблицы 8

Операции	Дебет	Кредит
3 Списание амортизации	02	01/Выб
4 Списание остаточной стоимости	91/2	01/Выб
5Финансовый результат (убыток)	99	91/9

Вклад в уставный капитал других предприятий

Одним из способов выбытия основных средств является его передача в уставный капитал другой организации. Согласно п.101 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 20 июля 1998 г. N 33н (далее - Методические указания), списание стоимости выбывших объектов основных средств отражается в бухгалтерском учете развернуто [9]:

– по дебету счета учета списания (реализации) основных средств - первоначальная стоимость объекта, учитываемая на счете учета основных средств, и затраты, связанные с выбытием основных средств, которые предварительно аккумулируются на счете учета затрат вспомогательного производства (начисленная оплата труда и произведенные отчисления на социальное страхование работников, участвующих в операциях по выбытию основных средств, налоги и сборы, уплачиваемые из выручки при реализации основных средств и др.);

– по кредиту указанного счета - сумма начисленных амортизационных отчислений, сумма выручки от продажи ценностей, относящихся к основным средствам.

Доходы, расходы и потери от списания с бухгалтерского баланса объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы, расходы и потери от списания объектов основных средств с бухгалтерского баланса подлежат зачислению со счета учета списания (реализации) на финансовые результаты организации.

Для того чтобы осуществилась передача основного средства в качестве вклада в уставный капитал других предприятий необходимо оформить Акт о приеме-передаче.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и ее инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н(ред.от 08.11.2010), для того, чтобы была отражена операция, которая связана с внесением вкладов в уставные (складочные) капиталы других предприятий, предназначен счет 58 «Финансовые вложения»/субсчет «Паи и акции». На счете 91 определяется финансовый результат (прибыль или убыток),данный результат

отражается в бухгалтерском учете в составе операционных доходов (расходов) как доходы (расходы),которые связанные с участием в уставных капиталах других предприятий.

Выбытие объекта основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал представлено в таблице 10 [16, с. 344].

Таблица 9 – Вклад в уставный капитал других предприятий[16, с. 344]

Операции	Дебет	Кредит
1 Услуги независимого оценщика	91/2	60
2 НДС по услугам оценщика	19	60
3 Списание НДС по услугам независимого оценщика	91/2	19
4 Передача основных средств отражается как финансовые вложения в размере остаточной стоимости	76 58	01 76
5 Списание амортизации	02	01
6 Разница в оценке фиксированных вложений по сравнению с остаточной стоимостью	91/2	58
7 Восстановлен НДС с остаточной стоимости	91/3	68
8 Убыток от передачи основных средств	99	91/9

Ликвидация основных средств

В процессе эксплуатации объекты основных средств изнашиваются и со временем становятся непригодными к эксплуатации (например, в связи с моральным или физическим износом или чрезвычайным происшествием). В таких случаях организация вынуждена списывать (ликвидировать) имущество.

Ликвидируемое имущество подлежит списанию со счетов бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"). Доходы и расходы от списания отражаются в учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов, что определено п. 31 ПБУ 6/01. Это означает, что остаточная стоимость ликвидируемого основного средства и иные расходы, связанные с его ликвидацией, отражаются по дебету счета 91, субсчет 91-2 "Прочие расходы". По кредиту счета 91, субсчет 91-1 "Прочие доходы" показываются доходы от поступления материалов, полученных в результате ликвидации. Для учета выбытия объектов основных средств к счету 01 "Основные средства" может открываться субсчет "Выбытие основных средств". В дебет этого субсчета переносится стоимость ликвидируемого объекта, а в кредит - сумма накопленной амортизации.

Руководитель организации оформляет приказ о принятом решении ликвидации основного средства

После того когда прошла частичная ликвидация основного средства изменяется и сумма его амортизационных отчислений. Чтобы по новому начислить амортизацию необходимо начислять ее с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было частично ликвидировано основное средство.

При этом срок полезного использования объекта не уменьшается и не увеличивается. Годовую сумму амортизации необходимо определять в той же последовательности , что и при реконструкции (модернизации, достройке, дооборудовании) объектов, исходя из новой остаточной стоимости основного средства и оставшегося срока его полезного использования.

Демонтаж, разборка, ликвидация основных средств в бухгалтерском учете отражается проводками:

Таблица 10 – Ликвидация основных средств[16, с. 346]

Содержание операции	Дебет	Кредит
В расходах учтена стоимость работ по ликвидации ОС, выполненных собственными силами (работниками организации)	91	К 70 (69, 10)
В расходах учтена стоимость работ по ликвидации ОС, выполненных подрядчиками	91	60
Восстановлен НДС с остаточной стоимости ликвидированного ОС	19	68
Восстановленный НДС учтен в расходах	91	19
Списана амортизация, начисленная по ликвидированному ОС	02	01
Остаточная стоимость ликвидированного ОС включена в расходы	91	01
Приняты к учету МПЗ, полученные при ликвидации ОС	10	91

2.2 Методика налогового учета основных средств

2.2.1 Амортизация основных средств

Согласно ст. 257 Налогового Кодекса РФ к основному средству относится часть имущества, которое используется в качестве средств труда для того, чтобы производить и реализовывать товар(выполнять работу и оказывать услуги) или для того, чтобы управлять организацией первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Следует также отметить, что налоговое законодательство существенно отличается от бухгалтерского, т.к даже в понятие «основные средства» определяет через термин «имущество» и не учитывает несколько критериев, как:

использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Амортизируемым имуществом могут также признаваться капитальные вложения, которые предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых усовершенствований, произведенных арендатором, но только с согласия арендодателя.

Предприятие в отдельных случаях имеет право начислять амортизацию на имущество, а также и на другие объекты, которые не принадлежат предприятию на праве собственности.[18, с. 243]

Согласно главе 25 НК РФ в которой предусмотрено два перечня амортизируемого имущества, не подлежащего амортизации.

Первый перечень включает в себя амортизируемое имущество, по этому перечню амортизация не начисляется вообще. А второй содержит амортизируемое имущество, но амортизация по нему не начисляется временно, потому что возникли какие-то определенные условия.

Кроме этого, согласно п. 2 ст. 256 НК существует определенный список имущества, который установлен в этой статье и этот список имущества не относится к амортизируемому:

- земля и иные объекты природопользования;
- материально-производственные запасы;
- товары;

– объекты незавершенного капитального строительства;

– ценные бумаги;

– финансовые инструменты срочных сделок, в том числе форвардные, фьючерсные, опционные контракты;

– имущество бюджетных организаций, исключением может быть только имущество, которое приобретено в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого только для осуществления именно такой деятельности;

– имущество некоммерческих организаций, которое было получено в качестве целевых поступлений или было приобретено за счет средств целевых поступлений и применяемое для осуществления некоммерческой деятельности;

– имущество, приобретенное или созданное за счет бюджетных средств целевого финансирования;

– объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и другие аналогичные объекты), сооружения которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования;

– продуктивный скот- такие животные как, буйволы, волы и многие другие одомашненные дикие животные (исключением может быть только рабочий скот);

– приобретенные журналы (книги, издания ,брошюры и любые другие похожие объекты),а также произведения искусства;

– права, которые были приобретены для результатов интеллектуальной деятельности и другие объекты интеллектуальной собственности если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

В п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества в целях исчисления налогооблагаемой прибыли исключаются основные средства:[18, с. 244]

– полученные (переданные) по договорам в безвозмездное пользование;

– по решению руководства предприятия переведенные на консервацию продолжительностью более 3 месяцев;

– по решению руководства предприятия переведенные на реконструкцию и модернизацию продолжительностью более 12 месяцев.

Когда происходит расконсервация основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, который действовал до момента его консервации.

Сумма амортизации должна начисляться ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества и учитываться при исчислении налога на прибыль в составе расходов, связанных с производством и (или) реализацией [18, с. 168].

Сумма начисленной амортизации включаются в расходы, которые связанные с производством и реализацией продукции.

В отличие от четырех способов начисления амортизации, которые используют в бухгалтерском учете, в налоговом применяют только один из двух способов начисления амортизации: линейный либо нелинейный [45, с. 142].

Причем в налоговом учете выбранный метод начисления амортизации применяется к объекту амортизируемого имущества, а не группам однородных объектов основных средств, как это предусмотрено в ПБУ 6/01. Выбранный налогоплательщиком метод не может быль изменен в течение всего периода начисления амортизации по данному объекту.

Согласно с п. 7 ст. 259 НК по основным средствам, которые используют для работы в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности, норма амортизации может быть увеличена, на не свыше чем в 2 раза.

По основным средствам, которые являются предметом договора финансовой аренды, норма амортизации может быть увеличена, но не свыше чем в 3 раза. При этом норма амортизации норма амортизации не может быть увеличена по основным средствам, включенным в 1-3 амортизационные группы, по которым амортизация начисляется нелинейным методом.

В налоговом учете в отличие чем от требований ПБУ 6/01 определяется не годовая, а месячная сумма амортизационных отчислений.

Линейный метод начисления амортизации применяется в обязательном порядке к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, которые входят в 8-10 амортизационные группы, и это не зависит от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам можно применять один из 2 методов. При начислении линейным методом амортизации сумма амортизационных отчислений определяется ежемесячно как произведение первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, определяемой в зависимости от срока его полезного использования.

Норма амортизации при линейном способе определяется по формуле [29, с. 48]:

$$К = 1/n * 100\% \quad (2)$$

где: К – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

А значит , сумма амортизационных отчислений определяется по формуле [41, с. 87]:

где: А – сумма амортизации;

Спервонач – первоначальная стоимость объекта основных средств.

При выборе линейного метода начисления амортизации, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете при прочих равных условиях (первоначальная стоимость объекта и срок полезного использования совпадают) сумма амортизации, относимая на расходы в бухгалтерском учете будет равна сумме амортизации, признаваемой расходами в налоговом учете.

Нелинейный метод начисления амортизации. Объекты амортизируемого имущества, которые входят в 1-7 амортизационные группы, могут применяться предприятием для начисления амортизации нелинейным методом.

При этом сумма ежемесячных отчислений определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало месяца на норму амортизации.

Норма амортизации определяется по формуле:

$$A = B * K/100\%, \quad (3)$$

где: А – сумма начисленной амортизации за данный месяц для соответствующей амортизационной группы;

В– суммарный баланс соответствующей амортизационной группы;

К — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

Амортизационные отчисления при нелинейном методе определяются по формуле:

$$A = Состаточ * K, \quad (4)$$

где: А – сумма амортизации;

Состаточ – остаточная стоимость объекта основных средств.

Таблица 11 – Применяемые нормы амортизации при нелинейном методе[2]

Амортизационная Группа	Норма амортизации (месячная), %
Первая	14,3
Вторая	8,8

Окончание таблицы 11

Амортизационная Группа	Норма амортизации (месячная), %
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

При начислении амортизации нелинейным методом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% от его первоначальной стоимости, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) Для того чтобы начислить амортизацию остаточная стоимость объекта фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) Сумма, которая начисляется за один месяц амортизации в отношении данного объекта в оставшиеся месяцы определяется путем деления базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования. То есть происходит переход нелинейный метода в линейный.

Статьей 259 НК РФ предусмотрено, что в отношении амортизируемых основных средств, применяемых для работы в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик имеет право применять специальный коэффициент, но не более 2. Этот коэффициент имеет возможность быть использованным только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств. Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды, вправе использовать специальный коэффициент, но не более 3. Эти положения не распространяются на основные средства, которые относятся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в том случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Также необходим учитывать такие случаи, когда имущество не используется практически, но наличие такого имущество просто необходимо для обеспечения производственного процесса (огнетушители, ведра, резервные насосы и другие).Организация имеет право начислять амортизацию по таким объектам.

В принципе организация может изменять применяемый способ начисления амортизации. Но изменение метода может допускаться только с начало отчетного периода, а если организация хочет перейти с нелинейного метода на линейный метод, то тогда начисления амортизации может производится не чаще одного раза в пять лет [36, с. 28].

По мнению некоторых авторов, наиболее серьезная проблема учет амортизации объектов основных средств заключается в том, что наиболее оптимального способа распределения амортизации не существует. Для того чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет необходим использовать единый способ начисления амортизации основных средств- линейный.

Преимущество линейного метода состоит в том, что начисления амортизации основных средств заключается в простоте использования данного способа. При использовании линейного метода стоимость основного средства погашается равномерно в течение всего срока полезного использования. К тому же, линейный метод позволяет избежать разницы между начислением амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

2.2.2 Поступление основных средств

Приобретение основных средств за плату

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ в налоговом учете первоначальная стоимость объекта основных средств определяется как сумма расходов на его приобретение, а также доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, но только за исключением сумм налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, которые предусмотрены НК РФ [2].

В налоговом учете первоначальная стоимость основных средств амортизируемого объекта обязана погашаться методом начисления амортизации.

Таким образом, в общем случае стоимость объекта основных средств относится на расходы, которые учитываются для целей налогообложения прибыли, в виде сумм амортизационных отчислений, которые начисляются по объекту основных средств в течение срока его полезного использования.

Существенные различия могут возникать между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств из-за разных подходов к признанию для целей налогообложения прибыли

отдельных видов расходов, которые связанных с поступлением либо созданием основных средств.

Например, в налоговом учете в отличие от бухгалтерского учета, не включается в первоначальную стоимость основных средств проценты по заемным средствам, которые начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету. Указанные проценты включаются в налоговый учет в состав внереализационных доходов либо расходов и это не зависит от его характера займа или кредита.

Очевидно, что при наличии таких расходов величина первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете будет существенно отличаться, что в конечном результате будет приводить к проявлению расхождений между прибылью, которая была сформирована по данным бухгалтерского учета, и прибылью, сформированной по данным налогового учета.

Для того, чтобы налоговый и бухгалтерский учет был взаимосвязан между собой, организациям необходимо руководствоваться нормами, такими как ПБУ 18/02 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».[13]

В соответствии с п.1 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации (налогоплательщику НДС) при приобретении основных средств на территории РФ либо фактически уплаченные организацией при ввозе основных средств на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Когда организация приобретает основные средства, то она учитывает указанные выше суммы НДС по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19–1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств») в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [10].

Суммы НДС, которые были указаны выше необходимо выделить отдельной строкой учетных и расчетных документах, а также в счетах- фактурах, которые были получены от поставщиков.

Согласно п. 4 ст. 168 НК РФ сумма НДС должна выделяться отдельной строкой. В расчетных документах, а также в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и счетах-фактурах и т.д.

В результате этого приобретенные от поставщиков основные средства счета-фактуры подлежат регистрации в книге покупок. При поступлении основных средств регистрация счета-фактуры в книге покупок отражается в полном объеме после принятия на учет основных средств.

При соблюдении всех условий, которые были установлены гл. 21 НК РФ, организация-покупатель впоследствии имеет право предъявить обозначенные выше суммы НДС к вычету.

Суммы НДС, которые подлежат налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19–1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»), в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68–1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Установлено, что вычеты сумм НДС, которые были предъявлены предприятию при приобретении или уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств, в том числе оборудования к установке, изготавливаются в полном объеме после того как их приняли на учет.

Вычет сумм НДС можно производить, если имеются правильно оформленные первичные документы (а также счета-фактур),но только при условии, что приобретенные основные средства будут предназначены для осуществления производственной деятельности либо других операций, которые будут признаны объектами налогообложения.

Если указанные выше условия суммы НДС были нарушены, то предъявленные организации при приобретении основных средств или фактически уплаченные организацией при ввозе основных средств на таможенную территорию РФ, не будут подлежать вычету и отразятся в бухгалтерском учете другим образом.

Существуют случаи, когда в первичных учетных документах подтверждающих стоимость приобретенных товаров не выделена сумма НДС. Например в таких документах как(приходно кассовом ордере, накладной, в счетах, счетах-фактур, актах о выполненной работе и т.д)то тогда и в расчетных документах(поручениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не будет производится.

Стоимость приобретенных в таких случаях товаров (в том числе основных средств), включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счетах их учета, т. е. сумма НДС учитывается в их стоимости.[15, с. 78]

Кроме всего этого, согласно п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, которые были предъявлены покупателю при приобретении основных средств на территории РФ или фактически уплаченные при ввозе основных средств на территорию РФ, будут учитываться в их стоимости в таких случаях как:

1) поступления (ввоз) основных средств, которые будут использоваться для операций по производству либо реализации (а также их передаче, оказанию ,выполнению,

для собственных нужд) товаров (работ и услуг),которые не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения);

2) приобретений (ввоза) основных средств, которые будут использованы для операций по изготовлению и/либо реализации товаров (работ и услуг), местом реализации которых не будет признаваться территория РФ;

3) приобретения (ввоза) основных средств лицами, которые не являются налогоплательщиками НДС или освобождены от исполнения этих обязанностей налогоплательщика по уплате и исчислению НДС;

4) приобретения (ввоза) основных средств для изготовления и/или реализации а также (передачи) товаров (работ и услуг), операции по реализации и (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ и услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Получение основных средств безвозмездно

Существуют различные правила оценки основных средств, которые были получены безвозмездно, в бухгалтерском и налоговом учёте.

Согласно с п. 8 ст. 250 НК РФ (п. 1 ст. 257 НК РФ).Первоначальная стоимость основных средств, полученных предприятием безвозмездно, определяется как сумма, в которую оценено это имущество.[15, с 79]

В п. 8 ст. 250 оценка основных средств, которые были безвозмездно получены, осуществляются исходя из рыночных цен, определённых с учётом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже их остаточной стоимости по сведениям налогового учёта передающей стороны.

Налогоплательщик -получатель должен всегда подтверждать информацию о ценах основных средств документально либо с помощью проведения независимой оценки.

В гл. 25 НК РФ существуют правила, которые предусматривают, что для целей налогообложения прибыли предприятия, которая получает основные средства безвозмездно от другого предприятия (либо индивидуального предпринимателя), обязана позаботиться о получении документов от передающей стороны. Эти документы подтверждают остаточную стоимость переданных основных средств по данным её налогового учёта.

Допустим, если величина остаточной стоимости будет превышать рыночную цену полученных основных средств, то тогда для целей налогообложения первоначальной стоимостью будет признаваться именно остаточная стоимость, которая подтверждёна передающей стороной. В таком случае данные бухгалтерского и налогового учёта по объекту разойдутся: в бухгалтерском учёте.

первоначальная стоимость тогда будет равна рыночной цене, а в налоговом учете-остаточной стоимости по сведениям передающей стороны

Оценка объектов в налоговом и бухгалтерском учете будет одинакова, если допустим рыночная цена полученных основных средств значительно будет превышать величину остаточной стоимости по данным передающей стороны: исходя из рыночной цены, которая будет принята на дату принятия к учёту.

Правила признания доходов, в виде безвозмездно полученного имущества в бухгалтерском и налоговом учете различны.

В бухгалтерском учете стоимость основных средств, которые были получены предприятием безвозмездно, входят в состав прочих доходов (п. 8 ПБУ 9/99), но они включаются не сразу когда получили основные средства, а потом, когда постепенно стали начислять амортизацию.[11]

Изначально стоимость безвозмездно полученных основных средств будет отражаться в учете на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Для целей налогообложения прибыли стоимость безвозмездно полученных основных средств включается в состав внереализационных доходов одновременно в момент фактического получения имущества (на дату когда будет подписан обеими сторонами акта приема-передачи имущества) (подп.1 п.4 ст.271, п.2 ст.273 НК РФ).

А в целях бухгалтерского учета внереализационный доход будет признаваться по мере начисления амортизации. Поэтому возникает разница между суммой дохода, признаваемой в целях б налогового учета и бухгалтерского , а значит , между величиной бухгалтерской прибыли и прибыли налогооблагаемой.

Согласно пункту 8 ПБУ 18/02 доходы и расходы, которые в одном отчетном периоде формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), а в другом налоговую базу по налогу на прибыль либо иных отчетных периодах, представляют собой временные разницы [13].

Вычитаемые временные разницы могут привести к тому, что в этом отчетном периоде налог, который был рассчитан на бухгалтерскую прибыль, будет значительно меньше налога на прибыль, который был рассчитан в налоговом учете.

В пункте 14 ПБУ 18/02 та часть отложенного налога на прибыль, которая обязана привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем либо в последующих отчетных периодах, признается отложенным налоговым активом. Отложенные налоговые активы могут появляться только тогда, когда возникают вычитаемые временные разницы, и они есть не что иное, как произведение вычитаемых временных разниц на ставку налога на прибыль, которая установлена законодательством РФ на конкретную дату.

В пункте 17 ПБУ 18/02 отложенный налоговый актив должен отражаться в бухгалтерском учете записью [13]:

– Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»

– Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

– В следующих либо следующем отчетном периоде, когда будет происходить уменьшение суммы вычитаемых временных разниц, а значит будет уменьшаться и сумма отложенного налогового обязательства. Суммы, на которые уменьшаются отложенные налоговые активы, должны быть отражены по кредиту счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции с дебетом счета расчетов по налогам и сборам, то есть:

– Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– Кредит 09 «Отложенные налоговые активы».

Основных средства изготовленные собственными силами

Первоначальная стоимость объекта основных средств собственного производства для целей налогового учёта определяется как стоимость готовой продукции.

Для основных средств, являющихся подакцизными товарами, в первоначальную стоимость включаются также суммы акцизов.

Если часть готовой продукции, произведённой с целью продажи на сторону, используется в самой организации в качестве основных средств, то оценка таких основных средств в налоговом учёте осуществляется по правилам п. 2 ст. 319 НК РФ исходя из суммы прямых затрат [2].

Если объект основных средств не является частью товарной продукции, т.е. производится собственными силами предприятия специально для того использования внутри организации, то оценка такого объекта в налоговом учёте осуществляется исходя из суммы фактических расходов, связанных с изготовлением и доведением объекта до состояния, пригодного к эксплуатации.

Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Правило оценки основных средств, полученных в счет вклада в уставный капитал, для целей налогообложения прибыли содержаться в ст. 277 НК РФ.

Общее правило оценки таково: первоначальная стоимость основного средства, полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал, должна определяться исходя из его остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны с учетом дополнительных расходов передающей стороны, связанных с передачей имущества, при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал.

Таким образом, организация, получая основные средства в счет вклада в уставный капитал, должна позаботиться о том, чтобы передающая сторона указала в документах

информацию об остаточной стоимости переданных объектов по данным налогового учета на момент передачи.

Общее правило налоговой оценки полученных основных средств не применяется, когда учредителем является физическое лицо или иностранная организация.

Для этих случаев в ст. 277 НК РФ есть специальные правила.

Стоимостью объектов, полученных от учредителя - физического лица (иностранного лица), признаются документально подтвержденные расходы на их приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона. Определенная таким образом стоимость сравнивается с рыночной оценкой полученных основных средств, подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством государства, налоговым резидентом которого является передающая сторона.

Первоначальной стоимостью будет признана меньшая из двух величин (документально подтвержденные расходы с учетом амортизации либо рыночная цена).

Формулировка ст. 277 НК РФ предполагает, что при получении основных средств от учредителя - физического лица (или иностранного лица) у организации должны быть и документы, подтверждающие сумму фактических расходов передающей стороны, и документ, подтверждающий рыночную стоимость поступивших основных средств [2].

При отсутствии документов, подтверждающих сумму фактических расходов передающей стороны, первоначальная стоимость поступивших основных средств в налоговом учете будет равна нулю.

Если учредителем организации является иностранное лицо, то необходимо обратить внимание на следующее.

Во-первых, при получении бывшего в употреблении имущества сумму амортизации необходимо рассчитать по правилам, действующим в государстве, налоговым резидентом которого является учредитель.

Во-вторых, при формировании первоначальной стоимости полученных от учредителя основных средств рыночную оценку полученного имущества должно делать лицо, действующее в качестве оценщика в соответствии с законодательством государства, налоговым резидентом которого является учредитель.

Проведение рыночной оценки имущества, полученного в уставный капитал от иностранного учредителя, является обязательным условием для формирования первоначальной стоимости этого имущества для целей налогообложения прибыли.

В-третьих, при ввозе имущества на территорию РФ расходы по уплате таможенных пошлин и платежей очень часто берет на себя принимающая сторона. При этом возникает закономерный вопрос: можно ли эти расходы включить в первоначальную стоимость полученного основного средства?

В бухгалтерском учете организациям это позволяет сделать п.12 ПБУ 6/01 [12].

А вот в налоговом учете, согласно ст. 277 НК РФ, так поступить нельзя. Причем, по мнению Минфина России, такие расходы вообще нельзя учесть в целях налогообложения прибыли у учреждаемого общества.

Если же расходы по уплате таможенных пошлин и платежей несет передающая сторона (учредитель), то они будут увеличивать первоначальную стоимость полученного имущества. Таким образом, в подавляющем большинстве случаев на практике первоначальная стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, в бухгалтерском и налоговом учете будет различной. Причем «бухгалтерская» первоначальная стоимость может быть как меньше, так и больше «налоговой».

Различия в первоначальной стоимости в данном случае являются источниками возникновения постоянных разниц:

1. Если «бухгалтерская» стоимость меньше «налоговой», то возникающие разницы повлекут за собой уменьшение суммы налога на прибыль, исчисленной из прибыли по данным бухгалтерского учета. Уменьшение суммы налога на прибыль отражается бухгалтерской проводкой:

– Дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– Кредит счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые обязательства».

2. Если же «бухгалтерская» стоимость окажется больше «налоговой», то возникающие постоянные разницы приведут к увеличению суммы налоговых платежей, которые отражаются проводкой:

– Дебет счета 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

– Кредит счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

2.2.3 Выбытие основных средств

Продажа основных средств

Для целей налогообложения прибыли доход от реализации основных средств также можно уменьшить на остаточную стоимость этих основных средств и на сумму расходов,

связанных с их реализацией (в том числе на сумму расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых основных средств) [62].

Остаточную стоимость ликвидируемого объекта налоговым законодательством разрешено относить на внереализационные расходы (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ). Причем основанием и документальным подтверждением расхода в виде остаточной стоимости ликвидированного основного средства, срок полезного использования которого не истек, будет являться упомянутый ранее акт о списании объекта основных средств. Ведь именно этот документ свидетельствует о проведенной ликвидации объекта. И Минфином России в Письме от 16.11.2010 N 03-03-06/1/726 это подтверждено.

Но это касается только того имущества, по которому амортизация начисляется линейным методом. В отношении объектов, амортизируемых нелинейным способом, вывод из эксплуатации осуществляется по правилам, прописанным в п. 13 ст. 259.2 НК РФ. Согласно этим правилам остаточная стоимость основного средства не будет уменьшать суммарный баланс амортизационной группы, то есть объект ликвидируется, выводится из состава амортизируемого имущества, а амортизация продолжает начисляться. Минфин России в своих официальных разъяснениях (Письма от 24.02.2014 N 03-03-06/1/7550, от 20.12.2010 N 03-03-06/2/217) также утверждает, что сумма недоначисленной амортизации будет продолжать списываться в рамках суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Безвозмездная передача основных средств

В целях налогового учета стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, которые несет организация при такой передаче, в соответствии с пунктом 16 статьи 270 НК РФ не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль [2].

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 18/02 доходы и расходы, которые учитываются для целей бухгалтерского учета, но исключаются из налоговой базы по налогу на прибыль, определяемой в соответствии с главой 25 НК РФ, как в текущем отчетном периоде, так и во всех последующих отчетных периодах, образуют постоянные разницы [13]. То есть, постоянные разницы это отличия бухгалтерского и налогового учета, которые не будут устранены никогда.

Стоимость безвозмездно передаваемого имущества, а также расходы, связанные с безвозмездной передачей, как раз и относятся к постоянным разницам.

Произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации, представляет собой постоянное налоговое обязательство, которое признается в том отчетном периоде, в котором возникла постоянная разница, и приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на

прибыль в отчетном периоде. При этом, величина постоянного налогового обязательства может быть рассчитана исходя из суммы всех постоянных разниц (по всем доходам и всем расходам), возникших в данном отчетном периоде, определенной в аналитическом учете.

Вклад в уставный капитал других предприятий

Порядок исчисления налога на прибыль по операциям, связанным с передачей имущества в качестве вкладов в уставные капиталы других организаций, регулируется ст. 277 НК РФ.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка при передаче имущества в качестве оплаты размещаемых акций (долей, прав).

Кроме того, тем же подпунктом предусмотрено, что для целей налогового учета стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество, с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении [2].

Таким образом, порядок налогового учета операций по передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал другой организации в целом совпадает с правилами бухгалтерского учета, изложенными выше.

Но это совсем не означает, что данные бухгалтерского и налогового учета при совершении таких операций гарантированно будут совпадать.

Совпадение возможно только, если «налоговая» стоимость переданного имущества равна «бухгалтерской». В этом случае организация может смело для целей налогообложения прибыли использовать данные бухгалтерского учета.

Если «налоговая» стоимость переданного имущества отличается от его «бухгалтерской» стоимости, то данные бухгалтерского налогового учета будут различаться.

Различие коснется оценки вклада. В бухгалтерском учете на счете 58 «Финансовые вложения» вклад будет учитываться по стоимости, равной балансовой стоимости переданного имущества, а в итоговом учете - по стоимости переданного имущества, определенной по данным налогового учета. Соответственно, бухгалтеру придется для целей налогового учета отдельно (используя для этих целей специальный регистр налогового учета) сформировать «налоговую» стоимость вклада.

В дальнейшем при выбытии из состава участников (при реализации доли) данные именно этого регистра будут попользоваться для определения величины дохода, подлежащего положению налогом на прибыль.

При передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал передающая сторона должна восстановить «входной» НДС, приходящийся на остаточную стоимость переданных объектов.

Возможна ситуация, когда основное средство выведено из эксплуатации (начата ликвидация) в одном налоговом периоде, а закончена ликвидация - в другом. Недоамортизированная стоимость в этом случае учитывается в составе внереализационных расходов на дату завершения ликвидации (Письмо Минфина России от 21.10.2008 N 03-03-06/1/592).[10]

Несмотря на то что в НК РФ содержится норма о возможности отнесения на расходы остаточной стоимости ликвидируемого имущества, налоговики могут усомниться в необходимости проведения ликвидации. Так, по мнению Минфина России, содержащемуся в Письме от 8 апреля 2005 г. N 03-03-01-04/2/61, расходы на ликвидацию основных средств, в том числе в виде сумм недоначисленной амортизации, являются обоснованными, если данные основные средства непригодны к дальнейшему использованию, а их восстановление невозможно или неэффективно. Конечно, если речь идет о физическом износе в результате аварии, серьезной поломки, неумеренного использования и т.п., то проблем возникнуть не должно, ведь имущество пострадало, а значит, непригодно к дальнейшей эксплуатации.

Если же причиной ликвидации основного средства явился, предположим, моральный износ основного средства, то тут могут быть проблемы. Не исключено, что налоговики при проверке потребуют доказательства того, что дальнейшее использование объекта было неэффективно и нецелесообразно, а продажа его на сторону - невозможна. Но со своей стороны отметим, что положения НК РФ не содержат подобных условий, а в иных законодательных актах упоминается о возможности списания объекта вследствие морального износа, правда, для целей бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01). Также Минфин России в Письме от 09.07.2009 N 03-03-06/1/454 отмечает, что моральный износ может явиться причиной ликвидации основного средства.[12]

2.3 Сравнительный анализ учета основных средств по РСБУ и по МСФО

Мировые экономические взаимоотношения постоянно изменяются. Современные условия создают сложности для ведения российского бизнеса. В сложившихся условиях возрастает ответственность и риск за принимаемые управленческие решения. Роль бухгалтерского учета как системы представляющей фактическую документально подтвержденную информации возрастает. Поэтому возникает необходимость изучения и распространения положительного отечественного и зарубежного опыта организации бухгалтерского учета.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» является основным международным стандартом, регулирующим порядок учета основных средств [8]. Также при изучении правил учета основных средств необходимо руководствоваться МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

МСФО 16 «Основные средства» определяет основные средства как материальные активы, которые [21, с. 126]:

– используются компанией для производства или поставки товаров или услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей;

– предполагается использовать в течение более одного периода.

Классификация активов в качестве основных средств производится в момент их признания. При этом основным критерием является способ получения доходов от использования активов [51].

Однако классификация основных средств в МСФО несколько отличается от привычной российской и включает следующие группы [21, с. 85-86]:

– земля;

– здания;

– производственное оборудование;

– суда;

– самолеты;

– транспортные средства;

– мебель и прочие принадлежности;

– оборудование административных учреждений.

МСФО 16 не распространяется [23, с. 93-94]:

– на биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью;

– на основные средства, классифицированные как предназначенные для продажи основные средства согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность;

– правам на минеральные ископаемые, поиск и добычу минеральных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невосполнимых ресурсов.

Первоначальное признание объектов основных средств осуществляется по фактической стоимости

Первоначальная стоимость - это сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого переданного за него возмещения, на

момент приобретения или сооружения актива [23, с. 98]. Структура первоначальной стоимости основных средств определяется способом приобретения объекта. Первоначальная стоимость объектов, приобретаемых за плату, включает следующие элементы:

1) покупную стоимость, в том числе пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом предоставленных торговых скидок);

2) прямые затраты по доставке актива к месту назначения и приведению его в рабочее состояние (затраты на подготовку площадки, затраты на доставку и разгрузку, на установку, стоимость профессиональных услуг архитекторов, инженеров и др.);

3) предполагаемую стоимость разборки и удаления актива (затраты на демонтаж) и восстановление площадки, на которой он располагался (регулируется МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

Объект основных средств может быть приобретен в обмен или путем частичного обмена на объект основных средств другого типа или другой актив. Стоимость получаемого объекта определяется по справедливой стоимости полученного актива, которая эквивалентна справедливой стоимости переданного актива, скорректированная на сумму уплаченных или полученных денежных средств или их эквивалентов. Изложенное правило справедливо в ситуации, когда обмен является коммерческим. При этом, организация определяет наличие в операции обмена коммерческого содержания по степени ожидаемого изменения своих будущих потоков денежных средств в результате совершения данной операции. Если же обмен не квалифицирован как коммерческий, то первоначальная стоимость приобретенного объекта оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Компания согласно МСФО (IAS) 16 может выбрать одну из двух моделей учета последующей оценки [23, с. 106]:

1) модель учета по первоначальной стоимости;

2) модель учета по переоцененной стоимости.

Важно отметить, что МСФО (IAS) 16 допускает применение модели учета основных средств к отдельным группам основных средств.

Модель учета по первоначальной стоимости состоит в следующем: после первоначального признания объект основных средств учитывается по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, признанных согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Под убытком от обесценения понимается сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую

стоимость; возмещаемая стоимость - наибольшая из двух величин: чистой цены продажи и ценности использования актива.

Модель учета по переоцененной стоимости предполагает, что после первоначального признания объект основных средств учитывается по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от переоценки. Таким образом, альтернативный подход предусматривает систематическую переоценку объектов основных средств до справедливой стоимости.

Переоценке подлежат не отдельные объекты основных средств, а вся группа, к которой относится объект. Переоценки должны проводиться на регулярной основе, так чтобы балансовая стоимость объекта существенно не отличалась от его справедливой стоимости на отчетную дату. Справедливой стоимостью объектов основных средств обычно является их рыночная стоимость. Такая оценка, как правило, выполняется профессиональными оценщиками.

МСФО (IAS) 16 выделяет два способа отражения переоценки на счетах бухгалтерского учета [25, с. 81]:

1) сумма накопленной амортизации на дату переоценки переоценивается в той же пропорции, что и изменение балансовой стоимости актива до вычета амортизации; при этом после переоценки балансовая (остаточная) стоимость актива равняется его переоцененной стоимости;

2) сумма накопленной амортизации на дату переоценки списывается на уменьшение балансовой стоимости объекта до вычета амортизации, после чего полученный результат переоценивается до справедливой стоимости. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет амортизацию - как систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Амортизируемая стоимость - фактические затраты на приобретение основного средства или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости, т.е. первоначальная стоимость за вычетом ликвидационной.

Ликвидационная стоимость - это сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат на его выбытие. Если величина ликвидационной стоимости незначительна (несущественна), она может не учитываться при формировании амортизируемой стоимости. Если компания использует модель учета по переоцененной стоимости, то переоценке подлежит и ликвидационная стоимость.

Согласно МСФО (IAS) 16 срок полезной службы объекта основных средств - это период, в течение которого ожидается использование амортизируемого актива, либо количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива. При определении срок полезной службы актива необходимо учесть следующие факторы [25, с. 82]:

– ожидаемого объема использования актива, исходя из его предполагаемой мощности или фактической производительности;

– предполагаемого физического износа, зависящего от интенсивности использования (количества смен), программы ремонта и обслуживания, условий хранения;

– технологический и моральный износ;

– юридические или аналогичные ограничения на использование актива.

Таким образом, по МСФО (IAS) 16 срок полезной службы основных средств определяется компанией самостоятельно оценочным путем на основе опыта работы с аналогичными активами и иными объективными факторами.

Срок полезного использования также должен периодически пересматриваться: в сторону увеличения, если производятся затраты, улучшающие состояние основного средства сверх первоначально установленных нормативов или становится более эффективной политика компании в области ремонта и обслуживания; в сторону сокращения, в случае неблагоприятных изменений технологии или в ситуации на рынке.

МСФО (IAS) 16 не устанавливает закрытый перечень методов амортизации основных средств. Главное требование состоит в том, чтобы применяемый метод амортизации отражал схему, по которой компания потребляется экономические выгоды, получаемые от актива.

Среди перечисленных в стандарте методов амортизации содержатся [23, с. 118-121]:

– линейный метод;

– метод уменьшающегося остатка амортизируемой стоимости;

– функциональный метод.

Амортизационные отчисления за каждый период признаются в качестве расхода, за исключением случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива.

Амортизация по земельным участкам не начисляется, поэтому земля и здания должны классифицироваться как отдельные учетные объекты основных средств. Метод амортизации, применяемый к основным средствам в соответствии с МСФО, должен периодически пересматриваться. Так, в случае значительных изменений схемы получения

экономических выгод от объекта, метод начисления амортизации должен быть изменен таким образом, чтобы соответствовать этим изменениям.

Пересмотр методов начисления амортизации и сроков полезного использования рассматривается как изменение бухгалтерских оценок и требует корректировки суммы амортизационных отчислений текущего и будущих отчетных периодов.

Выбытие объекта основных средств осуществляется в форме продажи актива, передачи в финансовую аренду или прекращения использования, в связи с тем, что организация более не предполагает получение выгод связанных с ним. Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия объекта основных средств определяется как разность между суммой поступлений от выбытия и балансовой стоимостью актива и отражается как доход или расход в отчете о прибылях и убытках. Неиспользуемые основные средства, выведенные из эксплуатации и предназначенные для продажи, учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, предназначенных для продажи, и прекращенная деятельность».

В бухгалтерском балансе объекты основных средств отражаются в составе внеоборотных активов отдельной позицией по балансовой стоимости, которая равна:

– первоначальной за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения (модель учета по первоначальной стоимости);

– переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения (модель учета по переоцененной стоимости).

В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация для каждого вида (группы) основных средств [26, с 26]:

– способы оценки балансовой стоимости до вычета амортизации;

– используемые методы амортизации;

– применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;

– балансовая стоимость до вычета амортизации и накопленная амортизация на начало и конец периода;

– сверка балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, отражающая:

– движение основных средств;

– увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценок и убытки от обесценения, признанные или компенсированные на счетах капитала;

– убытки от обесценения, признанные или компенсированные в отчете о прибылях и убытках;

– амортизацию;

– чистые курсовые разницы и прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

– учетную политику в отношении предполагаемых затрат на восстановление природных ресурсов, связанных с эксплуатацией основных средств величину затрат по объектам, находящимся в процессе строительства;

– сумму обязательств по приобретению основных средств;

– основные средства, переданные в залог, а также объекты с ограничением прав собственности.

– В отношении основных средств, учитываемых по модели учета по переоцененной стоимости, дополнительно раскрывается следующая информация:

– способ и дата переоценки активов;

– факт привлечения независимого оценщика;

– методы, использованные при определении восстановительной стоимости (затратам на замену);

– балансовая стоимость по каждой группе основных средств, которая отражалась бы в финансовой отчетности, если бы активы учитывались по первоначальной стоимости за вычетом амортизации;

– результат переоценки, указывающий на изменения за период и ограничения на распределение остатка резерва переоценки между акционерами.

Аналогом МСФО (IAS) 16 в российском бухгалтерском учете является ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Положения ПБУ 6/01 во многом совпадают с аналогичными положениями МСФО (IAS) 16, а в отдельных случаях содержат более подробные указания.

Таблица 12 – Сравнительная таблица МСФО(IAS) 16 с ПБУ 6/01[21, с. 57]

Основные моменты	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Понятие основных средств и их структура	Актив от которого ожидается экономическая выгода, структура определяется предприятием самостоятельно исходя из аналогичности их видов.	В целом понятие основных средств совпадает с понятием, используемым МСФО. Не подчеркивается определяющая роль модели получения экономической выгоды от объекта основного средства для образования групп основных средств.

Продолжение таблицы 12

Основные моменты	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Первоначальная оценка основных средств	Покупная цена и все прямые затраты, связанные с приведением объекта в надлежащее состояние и местоположение. Затраты по займам в качестве основного подхода не включаются в первоначальную стоимость	В целом подход к определению первоначальной стоимости объектов основных средств аналогичен стандарту 16, однако проценты по займам включаются в первоначальную стоимость
Последующие капиталовложения	Четкое разделение последующих капиталовложений на приносящие дополнительную экономическую выгоду и не приносящие. В качестве актива соответственно признаются только первые	Подобное разделение не объясняется ни с точки зрения понятия актива — ресурсы предприятия, от которых ожидается экономическая вывода, ни с точки зрения понятия расходов периода — расходов не вызывающих доходов
Амортизация	Распределение стоимости актива, подлежащего амортизации,между учетными периодами в течение срока его полезного экономического использования.Срок полезного функционирования объекта основных средств определяется бухгалтером самостоятельно	Не объясняется сущность амортизации с точки зрения бухгалтерского учета, не раскрывается понятие амортизации как учетной записи, необходимой для приведения в соответствие доходов и расходов, отражения расходов, вызывающих доходы в ряде учетных периодов

Продолжение таблицы 12

Основные моменты	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Методы начисления Амортизации	Выбор метода делается бухгалтером самостоятельно исходя из модели получения экономической выгоды от объектов основных средств для каждой их группы. Классификация разрешенных методов предполагает выделение трех групп: равномерное начисление (прямолинейное списание);метод уменьшаемого остатка; метод списания стоимости пропорционально какому-либо критерию (в качестве критерия может выступать, например объем выполненных работ, объем произведенной продукции, номер года (метод суммы чисел лет)	Метод выбирается бухгалтером самостоятельно, основа для выбора метода не объясняется, разрешенные методы подразделяются на: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
Последующая оценка основных средств	Применение переоценки является разрешенным альтернативным подходом к оценке основных средств. Используются два метода для переоценки:	ПБУ 6/01 требует раскрытия информации об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (включая случаи достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации).В данном случае момент переоценки отдельно даже не выделяется.

Продолжение таблицы 12

Основные моменты	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Последующая оценка основных средств	коэффициентный метод; метод, при котором амортизация сворачивается, а остаточная стоимость увеличивается до рыночной стоимости основного средства, при этом амортизация начинается заново, ставки амортизации пересматриваются с учетом оставшегося срока полезного экономического использования и ликвидационной стоимости (которые также могут быть пересмотрены) При переоценке используется «амортизация» счета переоценки, то есть отнесение остатка счета переоценки на собственные средства в течение срока службы пере-оцененного основного средства	Не производится четкое разграничение между учетом основных средств по исторической стоимости (в качестве основного подхода) и по переоцененной (в качестве альтернативного). Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости: либо путем индексации; либо путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам

Основные моменты	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Возмещение балансовой стоимости	Возмещаемая сумма не должна опускаться ниже балансовой стоимости, поэтому организация обязана периодически делать необходимые сравнения, и если соответствующее снижение выявлено, то требуется уменьшить балансовую стоимость до возмещаемой. Это касается как метода отражения основных средств по исторической стоимости, так и по переоцененной	Не рассматривается. Хотя в условиях развивающейся экономики является насущно необходимым моментом, не рассматривается. Хотя в условиях развивающейся экономики является насущно необходимым моментом, так как в силу неопределенности в экономике и других соприкасающихся с ней сферах наиболее вероятна ситуация, когда возмещаемая сумма может опуститься ниже балансовой. Если часть актива перестает отвечать критерию признания (т.е. часть расхода, связанного с приобретением основного средства, не вызовет дохода (экономической выгоды)), то соответствующая часть должна быть отражена как расход за период и сразу отнесена на счет прибылей и убытков, согласно как принципу начисления, так и принципу осмотрительности
Отражение обесценения основных средств	МСФО (IAS) 16 требует, чтобы балансовая стоимость основных средств не превышала возмещаемую стоимость (тестирование на обесценение по МСФО (IAS) 36)	Не рассматривается

Окончание таблицы 12

Основные моменты	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Срок полезной службы	Период, в течение которого ожидается использование амортизируемого актива, либо количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.	Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету
Раскрытие информации в отчетности	В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация для каждого вида (группы) основных средств: способы оценки балансовой стоимости до вычета амортизации; используемые методы амортизации; применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации и др.	В ПБУ 6/01 отсутствует требование раскрытия отдельных показателей, в том числе информации об убытках от обесценения; способов и дат переоценок; факта привлечения профессиональных оценщиков и др.

По данным анализа таблицы можно прийти к выводу, что во многом базовые подходы и определения совпадают. Но с другой стороны необходимо в ПБУ 6/01 внести изменения, используя опыт международных стандартов. Можно выделить такие понятия как «инвестиционная собственность»; можно приобретать основные средства на условиях отсрочки платежа, а также определяя, первоначальную стоимость, кадисконтированную сумму будущего платежа и допустить переоценку земельных участков, а также рассмотреть возмещение балансовой стоимости. Это позволит более детально получить информацию о наличии, движении и более точной оценке основных средств.[12]

3 Особенности учета основных средств на примере ОАО «ДИНУР»

3.1 Общая характеристика организации и анализ основных средств экономических показателей деятельности организации

Разработка проекта огнеупорного завода по выпуску кремнеземистых (динасовых) огнеупоров на Урале началась в 1928 году. Сырьевой базой для будущего завода было выбрано месторождение кристаллических кварцитов «Гора Караульная». Весной 1929 года началась подготовка строительной площадки под завод и просеки под железнодорожную ветку.

Болотистая местность, отсутствие строительной техники и недостаток рабочей силы очень осложняли строительство, но, несмотря на это, в 1931 году корпус первого цеха был возведен и началась установка оборудования. В мае 1932 года от рудника до цеха1 была построена узкоколейная дорога для подачи кварцита, а в июне выпущены первые тонны огнеупорных изделий - уральского динаса. Это событие ознаменовало рождение завода.

За первый год работы завода было изготовлено 2432 тонны динасовых огнеупоров для мартеновских печей.

В 1933 году была построена канатная дорога для подачи сырья на завод, внедрена буровзрывная добыча кварцита и начато строительство второй очереди завода - цеха №2, который был пущен в эксплуатацию в 1938 году. В 1939 году завод выпустил динаса уже в полтора раза больше, чем в предыдущем году (70,5 тысяч тонн).

В последующие годы специалистами Инженерного центра в союзе с научными работниками был создан ряд вяжущих композиций для замены импортных связующих в желобных и лёточных массах с целью удешевления продукции и расширения ассортимента выпускаемых масс.[58]

Для обеспечения новых технологий чистым синтетическим сырьем в 1998-1999 годах в цехе № 2 создан участок плавленых огнеупорных материалов с двумя электропечами для плавки «на слив» и освоено производство алюмомагниевой шпинели, форстерита, муллита и белого корунда. Это дало возможность обеспечить своим, более дешевым сырьем производство ковшевых огнеупоров и организовать на этом сырье выпуск ряда новых огнеупорных изделий, порошков, масс и смесей.

В 2002 году в составе цеха №1 вошло в эксплуатацию отделение, выпускающее по низкоцементной технологии корундовые бетонные фурмы для донной продувки металла газами в ковше, продувочные блоки и узлы, гнездовые блоки стальковша.[58]

Наряду с внедрением новых технологий активно велось обновление основного оборудования в действующем производстве. Для тонкого помола корунда приобретен

измельчительный комплекс КИ-0.63, в прессо-формовочных отделениях установлены колено-рычажные и гидравлические отечественные и импортные пресса, смесители масс интенсивного действия, автоматизированная линия подготовки масс для периклазоуглеродистых изделий.

Оснащены передовым оборудованием лаборатория Инженерного центра и испытательная лаборатория проверки качества продукции.

В 2004 году построена и пущена в эксплуатацию высокотемпературная камерная обжиговая печь с выкатным подом и программным регулированием процесса обжига.

Для повышения эффективности управления производством создана локальная компьютерная сеть предприятия и внедряется корпоративная информационная система «MBS Axapta».

В настоящее время ОАО “ДИНУР” – динамично развивающееся предприятие с высоким интеллектуальным потенциалом, способное в сжатые сроки внедрять новые технологии. Очередной этап развития завода связан с освоением выпуска корундографитовых огнеупоров для сталеразливки - под него в 2004 году возведен новый производственный корпус. Торжественный пуск нового отделения состоялся 9 февраля 2006 года.

Открытое акционерное общество «Первоуральский динасовый завод» (ОАО «ДИНУР») – производитель широкого спектра огнеупоров для черной и цветной металлургии, машиностроения, промышленности строительных материалов и кремнеземистого сырья для производства ферросплавов.

ОАО “ДИНУР” – единственное предприятие в России, выпускающее динасовые огнеупоры для коксовых, стекловаренных, электросталеплавильных, мартеновских и доменных печей.

Выпускает также огнеупорные изделия и порошки магнезиальные, глиноземистые и алюмосиликатные, кварцевые стаканы и трубы для МНЛЗ, теплоизоляционные изделия и плавленые материалы: кварцевое стекло, алюмомагниевую шпинель, корунд.

Динас– общепринятое название огнеупора, содержащего не менее 93% кремнезема (SiO_2). Изготовляют из кварцевых пород на известковожелезистой связке (2-3%). Применяют в кладке промышленных печей. Наименование произошло от названия скалы Динас (Craig-y-Dinas) в Уэльсе (Англия), где впервые был изготовлен такой огнеупор.

Полное фирменное наименование: Открытое акционерное общество "Первоуральский динасовый завод".

Сокращенное фирменное наименование: ОАО "ДИНУР". Номер государственной регистрации: Постановление от 18.11.1992 № 878, регистрационный номер серия I-ПИ №

751. Дата государственной регистрации: 18.11.1992. Наименование органа, осуществившего государственную регистрацию:

Глава Администрации г. Первоуральска. ОГРН: 1026601501563. Дата внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц: 14.08.2002. Наименование регистрирующего органа:[58]

Межрайонная инспекция МНС России № 10 по Свердловской области. Основной вид деятельности: производство огнеупоров. Лицо, осуществлявшее в 2015 году ведение реестра владельцев именных ценных бумаг общества: Акционерное общество ВТБ Регистратор (АО ВТБ Регистратор). Место нахождения: 127015, г. Москва, ул. Правды, д. 23. Уставный капитал общества составляет 243234600 (двести сорок три миллиона двести тридцать четыре тысячи шестьсот) рублей, разделен на 6949560 (шесть миллионов девятьсот сорок девять тысяч пятьсот шестьдесят) обыкновенных именных акций номинальной стоимостью 35 (тридцать пять) рублей каждая. Регистрационный номер выпуска акций: 1-02-30219-D. Дата государственной регистрации – 13.05.1996. Общество вправе разместить дополнительно к размещенным акциям 3000000 (три миллиона) обыкновенных именных акций номинальной стоимостью 35 (тридцать пять) рублей каждая.

На 31 декабря 2015 года в реестре акционеров общества числился 291 держатель акций, в том числе:

- 13 владельцев (юридические лица), владеющих 89,97% от общего количества
- акций;
- 277 владельцев (физические лица и общая собственность), владеющих 9,95%
- от общего количества акций;
- 1 номинальный держатель (юридическое лицо), владеющий 0,08% от общего
- количества акций.

Российская Федерация и субъекты Российской Федерации не являются акционерами общества, Комитет по управлению имуществом города Первоуральск является владельцем 1410 акций (0,02% от общего количества акций). 3

Общество за последние 25 лет превратилось из производителя одного класса огнеупоров в предприятие, поставляющее на рынок все классы огнеупорных изделий и материалов по более чем 100 технологиям. Доля традиционной для общества динасовой продукции составляет 10-15%. В настоящее время производство использует более 100 сырьевых компонентов, завозимых из Китая, Европы, Южной Африки и России.

Загрузка производственных мощностей в 2015 году составляла от 70% до 80% в натуральном выражении.

Тенденция развития рынка огнеупоров показывает снижение объемов выпуска традиционных для общества кремнеземистых изделий и материалов в пользу огнеупоров магнезиального и алюмосиликатного составов с более высокими качественными характеристиками и эксплуатационными свойствами.

Организации далеко не безразлично как отдельные группы основных средств влияют на конечные показатели его работ. Их состояние и эффективное использование прямо влияет на конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, рациональное и эффективное использование основных средств позволяет повышать объемы производства без дополнительных капитальных вложений либо при минимальной их величине, обеспечивая тем самым большую прибыльность (рентабельность) деятельность организации в целом.

Цель анализа основных средств – объективная оценка состояния основных средств и изыскания резервов более эффективного их использования в организации.

Главными задачами анализа основных средств является;

– определение обеспеченности организации и ее структурных подразделений основными средствами и уровня их использования по обобщающим и частным показателем, установление причин их изменения;

– изучение технического состояния основных средств;

– выяснение эффективности использования оборудования во времени и по мощности;

– определение влияния использования основных средств на объём произведенного товара и другие экономические показатели работы организации;[58]

Состав, содержание и качество информации, которая привлекается к анализу основных средств, имеют определяющую роль в обеспечении эффективности анализа. Источники данных для анализа основных средств делятся на плановые, учетные и внеучетные. К плановым источникам относятся все типы планов, которые разрабатываются в организации: перспективные планы по модернизации оборудования цехов, приобретение новых технологических линий, строительство новых производственных помещений, текущие – на проведение плановых ремонтов основных средств, задания на проведение плановых ремонтов основных средств, задания на проведение оперативных ремонтов основных средств, а также сметы и проектные задания. Источники информации учетного характера – это все данные, которые содержат документы бухгалтерского, статистического и оперативного учета, а также все виды отчетности, первичная учетная документация.

Своевременный анализ данных, которые имеются в учетных документах (первичных и сводных) и отчетности, обеспечивает принятие необходимых мер, направленных на улучшение выполнения планов, достижения лучших результатов хозяйствования.

Изучения состояния, динамики и структуры основных средств уделяется особое внимание, так как они занимают большой удельный вес в долгосрочных активах предприятия. От их количества, стоимости и эффективности использования во многом зависят финансовые результаты деятельности предприятия.

Проведем анализ состава и структуры основных средств в ОАО «ДИНУР»

Расчет представлен в таблице 13 и в таблице 14.

Таблица 13 – Наличие, состав и структура основных фондов на 2014 год[58]

Наименование основных средств	На начало 2014 года		Поступило		Выбыло			На конец 2014 года		Изменение за год (+;-)
	Сум, т.р.	Уд вес,%	Сум. т.р	Уд вес,%	Сум. т.р.	Уд вес,%	Сум. т.р.	Уд вес,%	Абсол. Откл.	в %
Здания	381439	21,41%	2908	5,01%	82	0,83	384265	21%	2826	100,74
Сооружение	100771	5,65%	3899	6,72%	-	-	104670	5,72%	3899	103,86
Машины оборудование	118848	66,73%	44455	76,72%	7532	76,80%	122540	67%	36923	103,11%
Транспортные средства	92423	5,18%	6418	11,07%	2176	22,18%	96665	5,28%	4242	104,58%

Окончание таблицы 13

Наименование основных средств	На начало 2014 года		Поступило		Выбыло			На конец 2014 года		Изменение за год (+;-)
	Сум, т.р.	Уд вес,%	Сум, т.р.	Уд вес,%	Сум, т.р.	Уд вес,%	Сум, т.р.	Уд вес,%	Абсол. Откл.	В %
Другие ОС	17792	0,99%	258	0,44%	17	0,17%	18033	0,98%	241	101,35
Всего ОС	178090	100%	57938	100%	9807	100%	182903	100%	48131	102,7%

Как видно из таблицы в 2014 году наибольший удельный вес в структуре основных фондов как на начало, так и на конец отчетного периода занимала группа «Машины оборудование». За отчетный период 2014 года произошли изменения в общем наличии основных фондов. Сумма их увеличилась на 48131 тыс. руб. или на 2,7%.

Таблица 14 – Наличие, состав и структура основных фондов на 2015 [58]

Наименование основных средств	На начало 2015 года		Поступило		Выбыло			На конец 2015 года		Изм. за год (+;-)
	Сум. т.р.	Уд. вес,%	Сум. т.р.	Уд. вес,%	Сум. т.р.	Уд. вес,%	Сум. т.р.	Уд. вес,%	Абсол откл	в %
Здания	381439	20,9%	2908	3,23%	82	0,43%	384265	20,25%	2826	100,7
Сооружение	104670	5,73%	315	0,35%	1063	5,64%	103923	5,47%	-747	99,28
Машины	122540	67,1%	65257	72,7%	13497	71,67%	127716	67,32%	51760	104,2

Окончание таблицы 14

Наименование основных средств	На начало 2015 года		Поступило		Выбыло			На конец 2015 года		Изм за год (+;-)
	Сум. т.р.	Уд. вес,%	Сум. т.р.	Уд. вес,%	Сум. т.р.	Уд. вес,%	Сум. т.р.	Уд. вес,%	Абсол откл	В %
Транспортные средства	96665	5,3%	19415	21,63%	4146	22.01%	111934	5,9%	15269	115,8
Другие виды ОС	18033	1%	1862	2,07%	44	0,23%	19851	1,04	1818	110
Всего ОС	182621	100%	89757	100%	18831	100%	189713	100%	70926	103,9

В 2015 году в начале года наибольший удельный вес в составе основных средств занимала группа «Машины и оборудование», а также и к концу 2015 года ведущее положение занимала группа «Машины и оборудование».

За отчетный период 2015 года произошли существенные изменения в наличии и структуре основных фондов. Сумма их существенно снизилась ещё на 70926 тыс. руб.Данное снижение, главным образом, произошло за счет выбытия по группе «Машины и оборудование» на большую сумму, а именно на 13497 тыс. руб. Выбытие основных средств связано с тем, что значительная часть основные средств в 2015 году вышла из строя».

Таблица 15 – части Структура основных средств на конец 2014 и 2015 года [58]

Группа основных средств	Стоимость основных средств,тыс.руб		Удельный вес,%		Изменение доли за период (+,-)
	2014	2015	2014	2015	
Здания	381439	381439	21.41%	20.9%	-0.51
Сооружение и передаточное устройства	100771	104670	5.65%	5.73%	0.08
Машины оборудование	1188482	1225405	66.73%	67.1%	0.37
Транспортные средства	92423	96665	5.18%	5.3%	0.12
Другие виды основных средств	17792	18033	0.99%	1%	0.01
Всего основных фондов	1780907	1826212	100%	100%	0.000

Анализ показателей движения и технического состояния основных средств

Данные о наличии, износе и движении основных средств служат основным источником информации для оценки потенциала организации.

Анализ движения основных средств проводится на основе следующих показателей:

– Коэффициент поступления (ввода) основных средств

$$K_{\text{вв}} = \frac{\text{ОФ}_{\text{вв}}}{\text{ОПФ}} \quad (5)$$

– Коэффициент обновления основных средств

$$k_{\text{Обн}=\frac{C_0}{C_1}} \quad (6)$$

– Коэффициент выбытия основных средств

$$K_{\text{выб}=\frac{C_{\text{выб}}}{\text{С}}} \quad (7)$$

– Коэффициент ликвидации основных средств

$$K_{\text{лик}=\frac{\text{С}_{\text{лик}}}{\text{С}}} \quad (8)$$

– Коэффициент замены

$$K_{\text{выб}}=\frac{C_{\text{выб}}}{C_{\text{пост}}} \quad (9)$$

– Коэффициент расширения основных средств

$$K_{\text{расш}}=1-K_{\text{зам}} \quad (10)$$

Источником исходной информации для расчета показателей движения основных средств служит бухгалтерская отчетность, форма №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

«Рассчитаем показатели движения основных средств в 2014 году на основе данных

1. Коэффициент поступления (ввода) основных средств:

$$K_{\text{вв}}=\frac{55030}{1857259}=2{,}9\% \quad (11)$$

2. Коэффициент выбытия основных средств:

$$K_{\text{выб}}=\frac{9725}{1811954}=0{,}53\% \quad (12)$$

Таким образом, расчет показывает, что доля поступивших в 2014 году основных средств составила 2,9%, что больше доли выбывших основных средств, которая составила 0,53%. Превышение доли поступивших основных средств над долей выбывших говорит о том, что на предприятие в 2014 году интенсивней шёл процесс поступления. Допустим, что из приобретённых основных средств вся часть – новая, таким образом, коэффициент обновления будет так же высок, как коэффициент ввода, что говорит о том, что предприятие хорошо заботится об обновлении действующего оборудования.

– Коэффициент замены:

$$K_{\text{зам}}=\frac{9725}{55030}=17{,}67\% \quad (13)$$

Исходя из расчетов коэффициента замены и коэффициента расширения можно сказать, что парк машин и оборудования предприятия более менее расширяется(поскольку k расширения > 0, т.е. количество поступивших объектов основных средств на данном предприятии в 2014 году было значительно больше количества выбывших основных средств.

Для анализа состояния основных средств рассчитываются следующие коэффициенты:

– Коэффициент годности

$$K_{\text{годи}}=\frac{\Phi_{\text{нач}}}{\Phi_{\text{кон}}} \quad (14)$$

– Коэффициент годности может быть рассчитан как разность между 1 (или 100%) и коэффициентом износа:[15, с. 69]

$$K_{\text{годн}}=1-K_{\text{из}} \quad (15)$$

– Коэффициент износа

$$K_{\text{иза}}=\frac{\sum \text{ИЗ ОС}}{\sum \text{ОПС}} \quad (16)$$

Данные коэффициенты рассчитываются по состоянию на начало и конец анализируемого периода.

Рассчитаем коэффициенты годности и износа за 2014 год:

1. Коэффициент годности

$$K_{\text{годн}}=\frac{1811259}{1857259}=97\% \quad (17)$$

2. Коэффициент износа

$$\text{К}_{\text{изн}}=100\%-\text{К}_{\text{год}}=100\%-97\%=3\% \quad (18)$$

По результатам расчетов видно, что в течение 2014 года коэффициент годности 97%.Это горит о том, что в целом состояние основных средств предприятия неплохое.

Рассчитаем показатели движения основных средств в 2015 году

1) Коэффициент поступления (ввода) основных средств:

$$K_{\text{вв}}=\frac{89757}{1926185}=\frac{21372}{22073}=4{,}65\% \quad (19)$$

2) Коэффициент выбытия основных средств:

$$k_{\text{выб}}=\frac{18831}{1857259}=1.01\% \quad (20)$$

Из расчета можно сказать, что доля поступивших в 2015 году основных средств составила 4,65%, что намного выше доли выбывших основных средств, которая составила 1,01%. Превышение доли поступивших основных средств над долей выбывших говорит о том, что на предприятие в 2015 году, как и в 2014 году, интенсивней шёл процесс поступления.

– Коэффициент замены:

$$K_{\text{зам}}=\frac{18831}{89757}=20{,}9\% \quad (21)$$

По результатам расчетов коэффициента замены за 2015 год, как и в 2014 году, можно сказать, что парк машин и оборудования предприятия также увеличивал (поскольку k расширения > 0, т.е. количество поступивших объектов основных средств на данном предприятии в 2015 году было значительно больше количества выбывших основных средств), хотя рассчитанные значения значительно улучшились, по сравнению с 2014 годом.

Проведем анализ технического состояния основных средств в 2015 году, рассчитав п коэффициент годности и коэффициент износа основных средств предприятия по состоянию:

1) Коэффициент годности:

$$K_{\text{годн}}=\frac{1811954}{1912289}=94{,}75\% \quad (22)$$

2) Коэффициент износа:

$$К_{изн=100\%-К_{год}=100\%-94,75\%=5,25\%} \quad (23)$$

Результаты расчетов показывают, что за 2015 год, в отличие от 2014 года, коэффициент годности значительно снизился на 94,75%, а коэффициент износа за тот же период возрос на 5,25%. Возрастание коэффициента износа и снижение значения коэффициента годности обусловлены приобретением в 2015 году основных средств, бывших в употреблении, от других организаций с высоким уровнем износа, невыполнением мероприятий по вводу в действие основных средств, их реконструкции и модернизации.

3.2 Учет основных средств

Бухгалтерский учет основных средств

Учет основных средств осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2003 №91н.[12]

В составе основных средств отражено имущество, используемое для производства продукции и способное приносить экономические выгоды. К основным средствам относятся здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, оргтехника и другие объекты стоимостью более 40 000 рублей и сроком службы более 12 месяцев. Объекты основных средств принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на приобретение (сооружение).

Амортизация основных средств начисляется линейным способом по нормам, исчисленным исходя из принятых сроков полезного использования по группам основных средств. Начисление амортизации основных средств производится в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1.

Начисление амортизации по объектам основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, начинается с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации.[12]

В отношении основных средств, коэффициент использования которых резко снижен в связи со сложившимися условиями эксплуатации, при начислении амортизации применяется коэффициент, рассчитанный с учетом технологической загрузки.

Начисленная амортизацию по объектам основных средств, переданным в аренду, относится на прочие расходы (сч.91.4)

Переоценка основных средств не производится.

Амортизация не начисляется по:

- земельным участкам;
- объектам внешнего благоустройства;
- полностью амортизированным объектам, не списанным с баланса;
- отдельным объектам основных фондов, высвобожденным в связи с не обеспечением заказов производственных подразделений. Основные средства данных производственных подразделений переводятся на консервацию согласно распорядительному документу по заводу и прилагаемому перечню объектов учета основных средств.

В случае, когда в результате изменения условий эксплуатации основных средств оценка срока полезного использования отличается от ранее установленной, пересматривается срок полезного использования объектов основных средств и перечитывается амортизация для текущего и будущих периодов.

Инвентарным объектом при вводе в основные фонды компьютерной техники считается системный блок, монитор, клавиатура, мышь.

Объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, и фактически эксплуатируемые, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с начислением амортизации в общеустановленном порядке.

Распределение расходов по объектам капитальных вложений производится согласно заводскому Положению.

По завершению работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению объекта основных средств затраты, учтенные на сч.08 «Вложения во внеоборотные активы», увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются на сч. 01 «Основные средства». Начисление амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств, увеличенной на сумму затрат на его модернизацию(реконструкцию, техническое перевооружение, достройку, дооборудование) и оставшегося срока полезного использования.

Существенные затраты на проведение обслуживания объектов основных средств (капитальный ремонт, проверка технического состояния и т.п.), возникающие через определенный временной интервал (более 12 месяцев) в течение срока эксплуатации таких объектов признаются в качестве внеоборотных активов и погашаются в течение предлагаемого срока службы объекта после капитального ремонта. Затраты признаются

существенными в случае, когда стоимость выполненных работ превышает остаточную стоимость объекта.[58]

Ремонт основных средств и других средств труда производится за счет текущих затрат.

Согласно п.4 ст. 259 НК начисление амортизации по объектам ОС, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, производится независимо от даты его государственной регистрации с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

В отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды, к основной норме амортизации применять коэффициент 2. Утвержденный перечень таких средств прилагается.

Начисление амортизации после реконструкции (модернизации, технического перевооружения) объекта основных средств производить исходя из стоимости объекта с учетом затрат на реконструкцию (модернизацию, техническое перевооружение) и в течение срока полезного использования.

В отношении основных средств, коэффициент использования которых резко снижен в связи со сложившимися условиями эксплуатации, применять коэффициент, рассчитанный с учетом технологической загрузки.

Существенные затраты на проведение обслуживания объектов основных средств (капитальный ремонт, проверка технического состояния и т.п.), возникающие через определенный временной интервал (более 12 месяцев) в течение срока эксплуатации таких объектов признаются в качестве внеоборотных активов и погашаются в течение предполагаемого срока службы объекта после капитального ремонта. Затраты признаются существенными в случае, когда стоимость выполненных работ превышает остаточную стоимость объекта.

3.4 Совершенствование учета основных средств

Развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу рассматривает переход с бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на международные стандарты финансовой отчетности т.е. (МСФО).

Международные стандарты финансовой отчетности считаются признанной системой учета, так как применение данной системы позволяет сделать бухгалтерскую отчетность максимально усовершенствованной достоверной.

Цель данного Совета по МСФО (International Accounting Standards Board) заключается в том, чтобы создать понятный глобальный стандарт учета, на данной основе

которого можно было бы сделать прозрачный качественный финансовый отчет, чтобы он был понятен любому заинтересованному пользователю.

Очевидным является тот факт, что в настоящее время процесс конвергенции Международных стандартов финансовой отчетности и Российских положений (стандартов) по бухгалтерскому учету (РСБУ) нарастает. Это свидетельствует тем, что последнее принятое Российское положение по бухгалтерскому учету и существенно обновлено уже существующими российскими стандартами по бухгалтерскому учету. Так как, были значительно изменены такие Положения по бухгалтерскому учету, как:[47, с. 49]

– ПБУ 2/2008 (ред.от 06.04.2015)«Учет договоров строительного подряда»;

– ПБУ 14/2007 (ред от 24.12.2010) «Учет нематериальных активов»;

– ПБУ 8/2010 (ред.от 06.04.2015)« «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;

– ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;

– ПБУ 15/2008 (ред.от 06.04.2015) «Учет расходов по займам и кредитам»;

– ПБУ 1/2008 (ред.от 06.04.2015) «Учетная политика организации».

Но появились еще и новые положения по бухгалтерскому учету, такие как:

– ПБУ 21/2008 (ред.от 06.04.2015) «Изменения оценочных значений»;

– ПБУ 22/2010(ред.от 06.04.2015)«Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»;

– ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»;

– ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».

Существует одна специфическая проблема, с которой сталкиваются многие хозяйствующие субъекты, когда они переходят на международные стандарты финансовой отчетности. Этой проблемой является учет основных средств.[47, с. 50]

Самым первым шагом в реформе российского бухгалтерского учета, направленным на сближение с МСФО, стала замена ПБУ 6/97 «Учет основных средств» новой его редакцией - ПБУ 6/01, утвержденной приказом Минфина России от 30 марта 2001 № 26н. Остальные изменения и дополнения к положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», утвержденные приказом Минфина России от 12 декабря 2005 № 147н вступили в силу, начиная с бухгалтерской отчетности за 2006 год.[12]

Как известно, правила учета основных средств в международных стандартах изложены в МСФО 16 «Основные средства», которые по основным аспектам (определение основных средств, подход к их первоначальной и последующей оценке, определение срока

использования, метода амортизации, раскрытие информации об основных средствах в отчетности) имеет определенные отличия от ПБУ 6/01.

Одной из причин перевода организаций на МСФО является то, что произойдет значительное уменьшение затрат вследствие отказа от ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности по российским стандартам. Но, однако данный довод сторонников перехода всех предприятий на МСФО вызывают большие сомнение. Например, рассмотрим, какие трудности возникают при внедрении МСФО на участке учета основных средств.

В настоящее время на стадии разработки находится новый проект ПБУ по учету основных средств, который еще больше будет приближен к МСФО.

Одной из главных проблем современного бухгалтерского учета является оценка основных средств. Несмотря на то, что происходит разработка проектов новых положений по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» и «Учет аренды», многие вопросы бухгалтерской оценки основных средств до сих пор не решены. Проанализируем их и представим рекомендации по их решению.

В настоящее время огромную проблему представляет формирование первоначальной оценки основных средств. Потому, что в действующем положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 нет регламентаций по вычету из данных активов, включаемых в первоначальную стоимость основных средств, затрат на проверку надлежащей работы, доходов от продажи произведенных при этой проверке объектов. В результате этого оценка указанных активов увеличивается на величину экономических выгод, которые уже получены предприятием от использования данных основных средств. Исходя из сказанного, можно сделать вывод , что в проекте ПБУ «Учет основных средств» совершенно правильно указано, что в первоначальную стоимость основных средств включаются «затраты на проверку правильности функционирования (тестирование) до приведения объекта в необходимое состояние (за вычетом поступлений от реализации произведенной в процессе тестирования продукции)». Однако исходя из данной формулировки бухгалтеру может быть не совсем ясно, что понимается под поступлениями от реализации указанной продукции. Предположительно под данными поступлениями должны пониматься доходы от продажи объектов, произведенных при проверке надлежащей работы основных средств. При этом для формирования более точной оценки основных средств из указанных доходов необходимо вычитать расходы на продажу вышеназванных объектов. [12]

Таким образом, для дальнейшего совершенствования российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), которое предусмотрено Планом Минфина России по развитию

бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе МСФО, в новом ПБУ «Учет основных средств» предлагается уточнить вышеназванную формулировку, указав, что в первоначальную стоимость основных средств включаются затраты на проверку правильности их функционирования за вычетом доходов от продажи объектов, произведенных при такой проверке, уменьшенных на величину расходов на продажу данных объектов.[47, с. 50]

С определением величины затрат, включаемой в первоначальную стоимость основных средств, связана еще одна проблема. В проекте ПБУ в отличие от ПБУ 6/01 указано, что фактическими затратами, формирующими первоначальную стоимость основных средств, является в том числе «первоначальная расчетная оценка затрат на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды на занимаемом им участке, в отношении которых организация принимает на себя обязанность в результате приобретения и использования объекта и признает в учете соответствующее оценочное обязательство». Из данной формулировки бухгалтеру может быть неясно, как определить оценку указанных затрат. Для решения данной проблемы нужно уточнить в новом ПБУ, что оценка таких затрат производится в соответствии с правилами формирования величины оценочных обязательств, изложенными в Положении по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010).

Для дальнейшего реформирования РСБУ в части оценки основных средств представляется также целесообразным указать в новом ПБУ «Учет аренды», что первоначальная стоимость основных средств, полученных по договору аренды, определяется как сумма затрат, непосредственно связанных с поступлением данных активов и наименьшей величины из: дисконтированной стоимости суммы арендных платежей и справедливой стоимости поступивших основных средств. При этом в проекте ПБУ «Учет основных средств» предлагается указать, что первоначальная оценка основных средств, полученных по договору аренды, определяется в соответствии с ПБУ «Учет аренды». Данные изменения позволят избежать противоречий в РСБУ. В настоящее время согласно п. 6 проекта ПБУ «Учет аренды» активы (в том числе основные средства), полученные по договору аренды, оцениваются по приведенной стоимости арендных платежей, а не по рыночной стоимости, предусмотренной проектом ПБУ «Учет основных средств», и будут способствовать соблюдению принципа осмотрительности, т.е. указанные активы будут оцениваться по наименьшей из их справедливой стоимости и дисконтированной стоимости суммы арендных платежей.

Справедливая стоимость пока не применятся в РСБУ. Однако активное использование справедливой стоимости в развитых зарубежных странах и четко

прослеживающаяся тенденция дальнейшего расширения ее применения в этих странах обусловливают необходимость введения данного вида оценки и в российский бухгалтерский учет. Для определения справедливой стоимости в указанном случае может использоваться, в частности, рыночная стоимость полученных основных средств. Отметим, что для расчета справедливой стоимости можно воспользоваться методикой, представленной в Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Общие правила определения дисконтированной стоимости представлены в проекте ПБУ «Учет аренды», согласно которому приведенная стоимость арендных платежей принимается равной сумме, которую арендатор заплатил бы за аналогичный актив, приобретая его на условиях немедленной оплаты на момент начала аренды. Указанная величина определяется на основе информации о сделках купли-продажи этого или аналогичного актива в близкие даты на условиях немедленной оплаты.

С целью дальнейшего реформирования РСБУ в области оценки основных средств представляется также целесообразным доработать регламентации отечественных нормативных документов по бухгалтерскому учету, касающиеся последующей оценки основных средств при их достройке, дооборудовании, реконструкции и модернизации. Поскольку определения указанных терминов как в действующих РСБУ, так и в проектах новых отечественных стандартов в настоящее время отсутствуют, на практике могут возникнуть разногласия относительно того, что именно относится к достройке, дооборудованию, модернизации и реконструкции, что, в свою очередь, приведет к неоднозначной трактовке организациями случаев, в которых первоначальная стоимость основных средств должна быть изменена. Термины «реконструкция», «достройка», «дооборудование» и «модернизация» четко не разграничиваются. В результате возникает вопрос: а надо ли применять четыре разных термина, если они обозначают практически одно и то же? Трактовки достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, а также капитального и текущего ремонта основных средств содержатся в технических документах. Однако, как отмечается специалистами, определения данных терминов в указанных документах очень размыты, и их использование чаще всего является субъективным. В связи со сложностью разработки четких определений указанных терминов (ввиду многообразия и сложности работ по преобразованию основных средств) в РСБУ следует установить общие правила включения в первоначальную стоимость основных средств последующих затрат, т.е. не перечислять, какие затраты увеличивают первоначальную стоимость основных средств, а просто ввести условия, при выполнении которых затраты признаются в первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств.

Отметим также, что проектом ПБУ «Учет основных средств» изменены правила формирования остаточной стоимости основных средств. Согласно п. 36 проекта ПБУ «амортизацией является систематическое в течение срока его полезного использования погашение амортизируемой величины, которая определяется как фактическая или переоцененная стоимость основного средства, за вычетом расчетной ликвидационной стоимости (суммы возмещения, ожидаемой к получению при выбытии объекта после завершения эксплуатации)». Внесение в данный проект требования вычета ликвидационной стоимости из первоначальной стоимости основных средств при начислении их амортизации является совершенно справедливым, поскольку отсутствие данного требования в действующих РСБУ приводит к завышению суммы начисленной амортизации основных средств, а, следовательно, и к завышению оценки активов, в которую включается указанная амортизация. Между тем в проекте ПБУ «Учет основных средств» отсутствует четкое определение ликвидационной стоимости. В результате бухгалтеру может быть неясно, как рассчитать вышеназванную стоимость.[47, с. 50]

Предлагается ввести следующее определение ликвидационной стоимости: расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых расходов на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования. Также в данном ПБУ можно указать, что определение вышеназванных расчетной суммы и предполагаемых расходов производится на основе опыта организации в отношении операций выбытия аналогичных объектов. При этом могут быть использованы полученные из средств массовой информации, органов статистики и другие данные: о ценах продажи аналогичных объектов (достигших конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования), о рыночной стоимости запасов, остающихся при выбытии аналогичных объектов (достигших конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования), о расходах на демонтаж, разборку и ликвидацию аналогичных объектов (достигших конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования).

В настоящее время в стране осуществляется масштабная перестройка экономики. При этом модернизация и инновации названы основными составляющими этого процесса. Вместе с тем эти процессы практически не осуществляются на предприятиях, в том числе и приватизированных. Одной из причин этого является отсутствие необходимых ресурсов. Вместе с тем основным источником простого воспроизводства основных средств предприятий любой формы собственности является амортизационный фонд.

В настоящее время возникла острая необходимость формирования амортизационного фонда как источника модернизации и реконструкции основных средств организаций, так как темп их обновления по стране составляет не более 2%. В первую очередь это касается приватизированных и градообразующих предприятий. Исключение значительных сумм амортизации из выручки, в конечном счете, позволит целевым образом их использовать и значительно снизить размер получаемой собственниками, учредителями и акционерами прибыли.

Суммы начисленной амортизации по основным средствам следует продолжать учитывать на счете 02 «Амортизация основных средств», но необходимо организовать учет формирования амортизационного фонда как источника покупки, модернизации и реконструкции объектов основных средств.

При покупке, модернизации и реконструкции объектов основных средств на счете 02 «Амортизация основных средств» необходимо анализировать целевое использование средств амортизационного фонда. В случае если средств было израсходовано значительно больше амортизационного фонда, то необходимо определить источник финансирования.

При отражении на счетах бухгалтерского учета выручки за реализованную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) сумму амортизационных отчислений следует учитывать, но затем показывать отдельно и при формировании нераспределенной прибыли не учитывать.

По мнению специалистов, можно использовать следующую бухгалтерскую проводку: - Дебет счета 90 «Выручка»;

– Кредит счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизационный фонд».

В этом случае по счету 02 «Амортизация основных средств» можно выделить два субсчета: первый субсчет предназначен для начисления амортизации и ее списания на «затратные» счета, второй субсчет для формирования амортизационного фонда и наблюдения за его целевым использованием. Также можно использовать любой номер забалансового счета организации, где будет осуществляться анализ целевого использования амортизационного фонда по основным средствам.

При покупке, модернизации, реконструкции объектов основных средств может быть сделана следующая бухгалтерская проводка:[47, с.51]

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

– Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» - отражены затраты на покупку, модернизацию и реконструкцию объектов основных средств;

– Кредит счета 015 «Амортизационный фонд организации» - отражены затраты на покупку, модернизацию и реконструкцию объектов основных средств.

Таким образом, исходя из экономической сущности амортизации, в системе счетов бухгалтерского учета можно выделить источник финансирования покупки, модернизации и реконструкции объектов основных средств, что имело место в социалистической экономике.

Но в связи с тем, что основные средства в основном не переоценены по рыночным ценам, начисленной амортизации явно недостаточно даже для простого воспроизводства. Поэтому основным источником простого и расширенного воспроизводства основных средств должна стать чистая прибыль.

При распределении прибыли собственниками, учредителями, акционерами, недостаточно средств выделяется на расширенное воспроизводство, в том числе и на модернизацию и покупку основных средств, что также должно являться источником инвестиционного процесса.

Также вызывает сомнение порядок признания основных средств в бухгалтерском учете. Так, согласно п. 4 ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо выполнение следующих условий:

– использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;[12]

– использование в течение длительного периода времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

– организацией не предполагается последующая перепродажа материальных активов;

– способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Первое условие не несет никакой смысловой нагрузки, поскольку использование в производственном процессе характерно не только для основных средств, но и для предметов труда. Однако возникает вопрос, если участие в качестве основного средства и соответственно в использовании в производстве продукции временно приостанавливается, нужно ли рассматривать этот факт как переквалификацию объекта, т.е. его исключение из состава основных средств. Если читать текст буквально, то это представляется необходимым, хотя эта процедура не упоминается и отсутствует практика выполнения необходимых бухгалтерских проводок.

Вторым условием квалификации объектов в качестве основных средств названо использование в течение длительного времени.

Третьим условием отнесения объектов к основным средствам является то, что организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов. Невозможность продажи основных средств противоречит другим нормативным актам по бухгалтерскому учету и гражданскому законодательству.

Существует и другой вопрос, который не разъяснен в нормативной базе бухгалтерского учета. Ведь приносить доход в будущем не есть приносить доход. Между этими понятиями есть принципиальная разница. Считается, что актив принесет в будущем значительные выгоды организации, когда он может быть:

- использован обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменен на другой актив;
- распределен между собственниками организации.

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 16 "Основные средства" определяет основные средства как материальные активы, которые:

- используются компанией для производства или поставки товаров или услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей;
- предполагается использовать в течение более одного периода.
- Также МСФО устанавливает два критерия признания объекта основных средств в качестве актива:
- с большей долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды;
- стоимость актива компанией может быть надежно оценена.

И если экономические выгоды не очевидны, расходы на приобретение объекта основных средств списываются в расходы на уменьшение прибыли отчетного периода.

Как видно из сравнения российских и международных стандартов учета основных средств, между ними существуют значительные отличия в порядке их признания и бухгалтерского учета. В российских стандартах преимущество юридической формы над содержанием, в международных стандартах - наоборот.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу не в полной степени решила проблему совершенствования методологии учета основных средств, поэтому вопрос остается открытым и требует дальнейшей научной работы в этом направлении.

В организации учета основных средств на предприятии ОАО «ДИНУР» можно выделить несколько проблем, которые нужно устранить:

1) бухгалтер, курирующий учет основных средств в организации ОАО «ДИНУР» иногда допускает ошибки в заполнении первичных документов. Бухгалтеру, который ведет учет основных средств рекомендуется внимательно заполнять и проверять первичную документацию по учету основных средств;

2) информация, предоставляемая от поставщиков, подрядчиков, потребителей иногда содержит не полные данные, что в свою очередь затрудняет учет основных средств. Рекомендуется требовать от контрагентов предоставлять данные, содержащие всю необходимую информацию для достоверного и полного отражения её в учетной документации;[47, с. 53]

3) может произойти сбой в энергоподаче, что в свою очередь может привести к неточной работе программного продукта и потере данных. Нужно обезопасить непрерывную подачу электроэнергии, для избегания потери данных;

4) практически половина фондов предприятия изношена и меньшая часть полностью годна к производственному использованию. Можно посоветовать провести реконструкцию и модернизацию производственных фондов с применением современных технологий, что позволит снизить себестоимость производства;

5) обеспечить контроль за соблюдением условий и порядка проведения инвентаризации основных средств;

6) улучшить организацию и управление производством за счет внедрения научной организации труда, улучшения обеспечения материально - техническими ресурсами, повышение эффективности производства через систему материальных стимулов работников.

Таким образом, можно сделать вывод, что основные средства соотносятся с производством на предприятии как часть и целое. Состояние и эффективное использование основных средств прямо влияют на эффективность производства и результаты финансово – хозяйственной деятельности. Успешная работа предприятия во многом зависит от грамотного использования и ведения бухгалтерского учета основных средств.

В целом можно сделать вывод, что учет основных средств ведется в ОАО «ДИНУР» в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Модульная интегрированная корпоративная система помогает автоматизировать процесс учета основных средств и значительно облегчить труд бухгалтера.

Устранение этих проблем значительно повысит эффективность, достоверность и полноту учета основных средств в организации ОАО «ДИНУР».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные средства предприятия представляют собой длительно используемые средства производства, участвующие в производстве в течение многих циклов, имеющие длительные сроки амортизации. Одним из основных документов, регламентирующих порядок учета основных средств, является положение по бухгалтерскому учету 6 /01 «Учет основных средств». В данном положении рассмотрен порядок учета основных средств, принятие их на баланс и списание их с баланса предприятия, так же порядок оценки основных средств.

Формирование рыночных отношений в стране заставляет по-новому подойти к постановке учёта на отдельных участках финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций, в том числе учёта основных средств и их налогообложения.

Современный бухгалтерский учёт представляет собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчётность юридического лица и консолидированную финансовую отчётность. Кроме того, информация, формируемая в бухгалтерском учёте, используется для составления управленческой, налоговой, статистической отчётности, отчётности перед надзорными органами. При необходимости на основе данной информации должны составляться также другие виды отчётности.

Любое предприятие независимо от формы образования и вида деятельности должно постоянно рассматривать движение своих основных производственных фондов, их состав и состояние, эффективность использования.

Данная информация позволяет предприятию выявить пути и резервы повышения эффективности использования основных фондов, и, кроме того вовремя обнаружить и скорректировать негативные отклонения, которые в дальнейшем могут повлечь серьезные последствия для успешной деятельности предприятия.

В финансово-хозяйственной деятельности практически любой компании основные средства занимают одно из центральных мест. Эффективное их использование способствует оптимальному и экономному потреблению других видов ресурсов (например, сырья, материалов и т.д.). Благодаря внедрению новейшей техники и современных технологий, организации способны увеличить производительность труда, производить инновационную продукцию, снижать ее себестоимость, и, следовательно, повышать собственную конкурентоспособность, открывать новые перспективы.

На данный момент основные средства рассматриваются более подробно ввиду многочисленных изменений и требуют еще большего внимания в связи с тем, что в

последние годы значительно изменилась нормативная база по бухгалтерскому учёту основных средств. В новых условиях у предприятия возрастает необходимость активнее использовать бухгалтерский учёт, чтобы контролировать и совершенствовать свою работу.

Можно сделать следующие выводы об исследовании учета основных средств:

– для учёта основных средств вследствие их разнообразия по составу и назначению необходима классификация. Наиболее значимой является классификация по группам, на основании которой установлены нормы амортизации, в соответствие с ней ведётся учёт основных фондов, составляется отчётность о наличии и движении основных средств;

– независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия, учёт основных средств организуется в бухгалтерии в разрезе инвентарных объектов, каждому из которых присваивается инвентарный номер;

– основные средства могут оцениваться как в натуральных, так и в стоимостных показателях. Последние являются базой для составления баланса и годового отчёта и могут быть следующих видов: первоначальная, восстановительная и остаточная стоимость;

– аналитический учёт, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоёмкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации;

– Синтетический учет основных средств согласно Плану счетов ведется на счете 01 "Основные средства", который предназначен для учета наличия и движения, как собственных основных средств, так и полученных на условиях финансовой аренды (лизинга), а также арендованных целостных имущественных комплексов, которые входят в состав основных средств.

– особенность учёта основных средств, в частности выбытия, является определение финансового результата по данной операции с последующим его отнесением либо на прибыль, либо на убытки.

Поскольку состояние, а также эффективное и грамотное использование основных средств влияет на конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, то совершенствование учёта основных средств на современном этапе развития бухгалтерского учёта является весьма актуальным.

В бакалаврской работе рассмотрена организация учета бухгалтерского и налогового учета основных средств.

В первой главе мы ознакомились с общими характеристиками теоретическими основами учета основных средств. Рассмотрели понятие объекта основного средства в бухгалтерском и налоговом учете. Уделено должное внимание классификации основных

средств. Подробно рассмотрена оценка основных средств. Приведен перечень основных нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет.

Во второй главе мы рассматривали методику учета основных средств. Последовательно и обстоятельно раскрывается порядок проведения учета, наличия и движения основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Очень подробно рассмотрены способы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Проведен сравнительный анализ российского стандарта бухгалтерского учета по учету основных средств и международного стандарта финансовой отчетности IAS 16 по бухгалтерскому учету основных средств.

Третья глава освящает вопросы ведения бухгалтерского учета основных средств в ОАО «ДИНУР». Дается общая характеристика предприятия.Полностью изучена бухгалтерская работа на предприятии.

В отдельный параграф вынесен вопрос совершенствования системы учета основных средств. В параграфе отражены основные проблемы учета основных средств на предприятии ОАО «ДИНУР». Также в этом параграфе рассмотрено совершенствование системы бухгалтерского учета основных средств в целом. Основная проблема связана с переходом российский организаций на международные стандарты финансовой отчетности.

Подводя итог, можно сказать, что в целом организация бухгалтерского учета основных средств отвечает действующему законодательству, но для более эффективной работы бухгалтерии необходимо решить ряд проблем. В конце работы предложены варианты по их устранению.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть 2): [электронный ресурс]: федер. закон от 26.01.1996 № 14–ФЗ (ред. от 23.05.2016) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: [электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 11.06.2015) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

3 Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств: электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

4 Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 2): [электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000 № 117–ФЗ (ред. от 05.04.2016) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

5 О бухгалтерском учете: [электронный ресурс]: федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ(ред.23.05.2016) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

6 О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: [электронный ресурс]: постановление Госкомстата от 01.01.02 № 1 (ред. от 06.07.2015) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

7 Об акционерных обществах:): [электронный ресурс]: федер. закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. 02.06.2016)) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

8 Об обществах с ограниченной ответственностью: [электронный ресурс]: федер. закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 29.12.2015) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

9 Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учёту основных средств: [электронный ресурс]: постановление Госкомстата от 21.01.2003 № 7 //

Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

10 План счетов бухгалтерского учёта и Инструкция по его применению: [электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

11 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): [электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

12 Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01): [электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

13 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02): [электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

14 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: [электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010) // Консультант Плюс: справочная правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

15 Бабаев Ю.А.Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 587 с.

16 Бахтурина Ю.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Ю.И. Бахтурина, Т.В. Дедова, Н.Л. Денисов. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 505 с.

17 Бердникова Л.Ф. О вопросах методики анализа основных средств организации // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2012. – №3. – С. 119 – 124

18 Бодрова Т.В. Налоговый учет и отчетность: учеб. пособие / Т.В. Бодрова. – М.: Дашков и Ко, 2011. – 480 с.

19 Бычкова С.М. Бухгалтерский финансовый учет / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева; под. ред. С.М.Бычковой. – М. : Эксмо, 2011. – 527 с.

20 Василенко М.Е. К вопросу оценки основных средств для начисления амортизации // Теория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2012. – №2. – С. 130 – 135

21 Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова; под. ред. М.А. Вахрушиной. – М. : Омега-Л, 2011. – 571 с.

22 Воронина Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Л.И. Воронина. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 200 с.

23 Воронченко Т.В. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Т.В. Воронченко. – М.: Высшая школа. – 2011. – 710 с.

24 Газизьянова Ю.Ю. Изменения в учете основных средств в соответсвии с МСФО (IAS)16: учет основных средств// Актуальные проблемы аграрной науки и пути их решения. – 2016. –№3. – С. 55 – 58

25 Дикусар Е.П. Оценка активов по РСБУ и МСФО: учет основных средств // Вестник Рязанского государственного аграрного университета им. П.А. Кастычева. – 2012. – №2. – С. 81 – 85

26 Дружиловская Э.С. Методика оценки основных средств в бухгалтерском учете // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2012. – №2(1). – С. 262-269

27 Кислов Д.В. Уточнение амортизационной группы // Бухгалтерский учет. – 2015. –№8. – С. 26 – 29

28 Климушкина Н.Е.Признание и оценка основных средств в соответствии с МСФО // Аграрная наука и образование на современном этапе развития: опыт, проблемы и пути их решения. – 2012. – Т.3. – С. 112 – 119

29 Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 841 с.

30 Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. – 2012. – №6. – С. 63 – 66

31 Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. – 2014. – №7. – С. 15 – 19

32 Лизогубов Ю.П. Актуальные вопросы бухгалтерского учета основных средств в современных условиях // Политематический сетевой электронный журнал кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – №56. – С. 30 – 40

33 Надеждина С.Д., Проблемы бухгалтерского и налогового учета основных средств/ В.М. Лукьяненк,Т.А. Морозова // Вестник Новосибирского государственного аграрного университета. – 2013. – Т.2. – №23. – С. 124 – 129

34 Овсийчук М.Ф. Основные направления совершенствования учета основных средств и амортизации в организациях различных организационно-правовых форм // Все для бухгалтера. – 2010. – №5. – С. 6 – 9

35 Паршукова И.А. О формировании первоначальной стоимости основных средств // Вестник Новосибирского государственного аграрного университета. – 2011. – Т3. – №15. – С. 141-145

36 Попова Л.В. Налоговый учет / Л.В. Попова, И.А. Маслова, Е.Л. Малкина. – М.: Дело и Сервис, 2011. - 368 с.

37 Прохорова Н.А. Критерии признания активов в качестве объектов основных средств // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы. – 2013. – №1. – С. 79 – 80

38 Сафина З.З.Новое в составе бухгалтерской и налоговой отчетности// Известия Оренбургского государственного аграрного университета. –2016. –№1. – С.212–213

39 Семенихин В.В. Основные средства и нематериальные активы: списание основных средств – бухгалтерский учет // Все для бухгалтера. – 2012. – №5(245). – С. 21 – 24

40 Сергеев Л.И. Аудит амортизации сроков службы и амортизационная стратегия восстановления основных средств// Государственный аудит.Право.Экономика. –2016. –№1. – С.102–113

41 Сугаипов Р.А. Налоговый учет операций с основными средствами // Вестник Адыгейского государственного университета.: Экономика. – 2013. – №1. – С. 85 – 90

42 Таран Е.М., Таран Применение МСФО в учете основных средств российскими организациями / Е.М.Таран // Вопросы региональной экономики. – 2013. – Т.2. – №2. – С. 33–48

43 Тимофеева О.В.,Способы начисления амортизации основных средств в налоговом и бухгалтерском учете как источник возникновения налоговых разниц // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. – 2012. – Т.1. – №8. – С. 141–149

44 Ткаченко Л.И. Основополагающие различия между российскими стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности // Проблемы учета и финансов. – 2012. – № 4(8). – С. 51 – 55

45 Туаев Д.Я., Кокаева Т.Т., Хайманова О.Т. Некоторые проблемы перехода к учету основ-ных средств в соответствии с МСФО / Т.Т.Кокаева, О.Т. Хайманова// Известия Горского государственного аграрного университета. – 2012. – Т.49. – №1-2. – С. 258–260

46 Фомичев Л.П. Новации Закона о бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 2013. – №3. – С. 7–12

47 Халезова О.С. Сравнительная характеристика методик учета основных средств в соответствии с российскими ПБУ и международными стандартами // Сборник научных трудов России: проблемы экономики, финансов и управления производством. – 2012. – №27. – С. 49 – 58

48 Черемисина С.В.Бухгалтерский и налоговый учет / С.В. Черемисина, Н.А. Тюленева, А.А. Земцов. – Томск: Издательский Дом Томского государственного университета, 2014. – 672 с.

49 Черненко Н.Ю. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / Н.Ю. Черненко, А.Ф. Черненко. – Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 476 с.

50 Шериева А. Особенности учета основных средств соответствии с российскими ПБУ и международными стандартами // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2011. – №1. – С. 85 – 89

51 Амортизация основных средств [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL: http://www.buhgalteria.ru/article/n113243 (дата обращения: 10.04.2016)

52 ЗАО «BKR-Интерком-Аудит» Безвозмездное поступление основных средств [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL: http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/42984.html (дата обращения: 10.05.2016)

53 ЗАО «BKR-Интерком-Аудит» Изменение первоначальной стоимости объекта основных средств в налоговом учете [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL: http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/79688.html (дата обращения: 7.05.2016)

54 ЗАО «BKR-Интерком-Аудит» Основные средства [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL: http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/42743.html (дата обращения: 1.05.2016)

55 ЗАО «BKR-Интерком-Аудит» Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL: http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/43011.html (дата обращения: 29.04.2016)

56 ЗАО «BKR-Интерком-Аудит» Реализация основных средств [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL: http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/42309.html (дата обращения: 12.05.2016)

57 Методические указания «О порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности ОАО «ДИНУР» / – Электронные данные.–URL: http://www.dinur.ru/raskrytie(дата обращения: 27.05.2016)

58 Официальный сайт ОАО «ДИНУР» [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL:http://www.dinur.ru/ (дата обращения: 15.05.2016)

59 Положение о финансовой структуре ОАО «ДИНУР» // Внутренний документ ОАО «ДИНУР» [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL:http://www.dinur.ru/raskrytie_informacii/

60 Положение по учетной политике для целей налогообложения ОАО «ДИНУР» [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL: http://www.dinur.ru/emitenta

61 Положение по учетной политике ОАО «ДИНУР» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [Электронный ресурс] – Электронные данные. – URL:http://www.dinur.ru/emitenta

62 Титова С. Проект ПБУ «Учет основных средств»: принципиальные отличия [Электронный ресурс] / – Электронные данные. – URL: http://www.akdi.ru/scripts/articles/smotri.php?z=3488 (дата обращения: 13.05.2016)

63 Устав ОАО «ДИНУР» на 2015 год [Электронный ресурс] / – Электронные данные.– URL: http://www.dinur.ru/raskrytie_informacii(дата обращения: 27.05.2016)



О документе

Оригинальность: 67.25%

Заимствования: 32.75%

Цитирование: 0%

Дата: 14.06.2016

Источников: 20

В кабинет ДИПЛОМ_.docx В кабинет

История отчетов | Выгрузить .apdx | Выгрузить .pdf | Краткая информация | Версия для печати

Руководство

№	%	Источник	Ссылка	Дата	Найдено в
[1]	7.91%	Основные средства. Бухгалтерский и налоговый учет	http://lib.rus.ec	раньше 2011 года	Модуль поиска Интернет
[2]	6.52%	"ГроссМедиа", 2010	http://alt-x.narod.ru	раньше 2011 года	Модуль поиска Интернет
[3]	5.61%	"АйСи Групп", 2009	http://alt-x.narod.ru	раньше 2011 года	Модуль поиска Интернет

Еще найдено источников – 17, заимствования – 24.13%

Получить полный отчет